# Das Wirtschaftsrechnen in der Landwirtschaft.

**Inaugural-Dissertation**

zur

Erlangung der Doktorwürde

einer

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Albert-Ludwigs-Universität

zu

Freiburg i. Br.,

vorgelegt von

Max Carl von Wogau

Dipl.-Volkswirt.

1933.

Druck: Handelsdruckerei C. Trute, Quakenbrück.

Referent: Prof. Dr. Walter Mahlberg.



Durch die Genehmigung einer Dissertation nimmt die Fakultät nicht Stellung zu den darin ausgesprochenen Anschauungen.

Meinem Vater in Dankbarkeit.

# Inhaltsübersicht.

## Einleitung.



## I. Teil.

### Die Natur des landwirtschaftlichen Wirtschaftsprozesses.



## II. Teil.

### Das Wirtschaftsrechnen.

## III. Teil.

### Das landwirtschaftliche Wirtschaftsrechnen.



## IV. Teil.

# Einleitung.

## 1. Die geschichtliche Entwicklung des landwirtschaftlichen Rechnungswesens.

Die ersten Anfänge einer theoretischen Behandlung des landwirtschaftlichen Rechnungswesens finden sich bereits in der Hausväterliteratur des 17. und 18. Jahrhunderts in primitivster Form. Als älteste uns bekannt gewordene Reinertragsberechnung dürfte die von Colerus [1]) angesehen sein, der in seinem Buche „Calendarium perpetuum et sex libri oeconomia" [2]) die Schafhaltung rechnerisch erfaßt. Auch in anderen Schriften jener Zeit sind gelegentlich Anleitungen bezüglich des landwirtschaftlichen Rechnungswesens enthalten, so bei Jugelius (1617), Wunsch (1669), Wegener (2. Aufl. 1769), Doppler (1680), Fischer (1690), Hobbez (1695) und Glorez von Mähren (1699). In der zweiten Hälfte des 17. Jahrhunderts haben sich besonders Joh. Caspar Hirzel und l'Abbé Tessier in ihren Schriften um die Behandlung des landwirtschaftlichen Rechnungswesens verdient gemacht. Auch in der kameralistischen Literatur finden sich einige Beiträge zum vorliegenden Untersuchungsgebiet, so bei Beckmann [3]) und Müller [4]).

Eine weitere Anregung zum Studium dieser Fragen erfolgte durch das Preisausschreiben der königlichen Gesellschaft der Wissenschaften Göttingen im Jahre 1793, welches folgendermaßen lautete:

> Wie ist das Rechnungswesen bei großen Landwirtschaften am besten dergestalt einzurichten, daß man nicht etwa nur den Ertrag des ganzen Gutes, sondern auch den gänzlichen Aufwand und die sämtlichen mittelbaren Einnahmen, also den reinen Ertrag eines jeden Produktes oder Artikels des Pflanzenbaus und der Viehzucht, mit Leichtigkeit und Zuverlässigkeit ersehen könne,

---

[1]) Pauli, Produktionskostenberechnungen, S. 7. Jena 1913.

[2]) Die Pauli vorliegende Auflage war 1627 erschienen.

[3]) Beckmann, Beiträge zur Oeconomie, Technologie usw. 2. Teil.

[4]) Müller, Praktisches Lehrbuch über Privat, Kameral- und Staatsrechnung. Göttingen 1790.

so wie dies bei den mannigfaltigen Artikeln der Handlung durch die doppelte Buchhaltung möglich ist.

Den Preis erhielt das Buch von J. J. Berhaus [1]), welcher die Anwendung der doppelten kaufmännischen Buchführung im landwirtschaftlichen Betrieb eingehend behandelte. Auf die Besonderheiten des landwirtschaftlichen Betriebs und ihre Auswirkung auf die Buchführung ging er jedoch nicht näher ein.

Mit dem Beginn des 19. Jahrhunderts setzten weitere Forschungen auf dem Gebiete des landwirtschaftlichen Rechnungswesens ein. Albrecht Thaer [2]) behandelte in einer im Jahr 1817 erschienenen Arbeit eingehend die Anwendung der kameralistischen sowie der doppelten Buchführung in der Landwirtschaft. Er vertrat in derselben die Ansicht, daß die doppelte Buchführung der kameralistischen vorzuziehen sei. In weiteren Arbeiten behandelte er das Problem der Produktionskostenberechnung in der Landwirtschaft und die Theorie der Verrechnungspreise.

Recht interessante Beiträge zur Behandlung dieser Fragen gibt uns einige Jahre später J. H. v. Thünen in seinem Werk „Der isolierte Staat.“ Zur Bekräftigung seiner Theorien stützte er sich auf eine ganze Reihe sehr exakt durchgeführter Produktionskostenberechnungen, und wirkte schon aus diesem Grunde anregend auf die folgenden Untersuchungen auf diesem Gebiet.

Im Laufe des ganzen vorigen Jahrhunderts hat das landwirtschaftliche Rechnungswesen eine stetig fortschreitende Entwicklung erfahren, besonders nachdem namhafte Forscher auf dem Gebiete der landwirtschaftlichen Betriebslehre sich eingehend mit der Erfassung dieser Probleme beschäftigten. In neuester Zeit sind die diesbezüglichen Arbeiten und Untersuchungen auf diesem Gebiet von Aereboe [3]), Howard [4]) und Laur [5]) von besonderer Bedeutung.

## 2. Der heutige Stand des landwirtschaftlichen Rechnungswesens.

Bei der Behandlung des landwirtschaftlichen Rechnungswesens haben sich in letzter Zeit zwei divergierende Richtungen ergeben, deren Auffassungen über die erstrebenswerte Form des Wirtschaftsrechnens in der Landwirtschaft zum Teil erheblich voneinander abweichen. Die eine Richtung, welche vornehmlich durch Aereboe ver-

[1]) Berghaus. Anleitung zum landwirtschaftlichen Rechnungswesen nach Grundsätzen der kaufmännischen Doppelbuchhaltung, Braunschweig 1796.

[2]) Thaer, Grundsätze der rationellen Landwirtschaft, 1809—12. Methode der landw. Buchhaltung, Berlin 1807.

[3]) Aereboe, Landwirtschaftliche Rentabilitätsfragen, Berlin 1901.

[4]) Howard, Landwirtschaftliche Buchführung. Hannover 1903.

[5]) Laur, Grundlagen und Methoden der Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft. Berlin 1910.

treten wird, hält die einfache landwirtschaftliche Buchführung unter stark betonter Ergänzung durch die Betriebsstatistik für die zweckmäßigste Form des Wirtschaftsrechnens. Sie erstrebt die Ermittlung des Gesamterfolges, verwirft dagegen die Errechnung von Teilerfolgen, d. h. die Erfolgsrechnung für die einzelnen Betriebszweige. Die Begründung für diese Auffassung lautet etwa folgendermaßen. Man kann einen landwirtschaftlichen Betrieb nur in seiner Gesamtheit erfassen. Die Erfolgsfeststellung für einzelne Betriebszweige sei sinnlos, da dieselben organisch so stark zu einem Ganzen verbunden sind, daß man sie nicht rechnungsmäßig trennen oder verselbständigen kann. Außerdem sei zur Errechnung von Teilerfolgen eine genaue wertmäßige Erfassung der innerbetrieblichen Leistungsvorgänge notwendig. Der hiermit zusammenhängende Arbeitsaufwand in der Buchhaltung wäre jedoch angesichts des geringen erzielbaren Nutzens kaum lohnenswert und daher unwirtschaftlich. Es empfiehlt sich daher nicht, zu versuchen, die Komponenten des Erfolges auf einzelne Betriebszweige zurückzuführen, sondern man muß sich die Kenntnis derselben durch Betriebsstatistik und Betriebsvergleich mit Unternehmungen erwerben, die unter ähnlichen Bedingungen arbeiten.

Die Gegner dieser Richtung werden vertreten durch Howard[1]) und Laur. Ihre Auffassung geht dahin, daß zur wirtschaftlichen Steuerung eines Betriebes die Kenntnis der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Betriebszweige erforderlich ist. Ferner besteht nach ihrer Meinung die Notwendigkeit, die Selbstkosten der verschiedenen Produkte, die in einem landwirtschaftlichen Betrieb erzeugt werden, zu kennen. Die Schwierigkeiten, die mit der Verrechnung der innerbetrieblichen Vorgänge zusammenhängen, seien von ihren Gegnern überschätzt worden und böten kein Hindernis, diese Vorgänge rechnerisch zu erfassen. Die von dieser Richtung empfohlene Rechnungsweise ist die doppelte Buchführung. Der innerbetriebliche Leistungsverkehr soll so genau wie möglich wertmäßig erfaßt werden und die Wirtschaftlichkeit der einzelnen Betriebszweige aufwands- und ertragsmäßig festgestellt werden. Als Ergänzung dieser Rechnungsweise wird von den Vertretern dieser Richtung eine Selbstkostenrechnung durchgeführt, um ein Bild von der Kostengestaltung im Betrieb im Verhältnis zu den Marktpreisen zu erlangen.

Was die Verbreitung der beiden eben beschriebenen Rechnungsmethoden anbelangt, ist die von der Richtung Aereboe empfohlene in der Praxis in weit überwiegendem Maße zur Anwendung gelangt. Namentlich die Buchstellen[2]) haben diese Rechnungsweise der anderen vorgezogen und wesentlich zu ihrer Verbreitung beigetragen. Wir finden also heute in Deutschland vorwiegend die einfache landwirtschaftliche Buchführung mit Ergänzung durch Statistik und Betriebsvergleich.

---

[1]) † 1919.
[2]) S. S. 105.

## 3. Die Träger des landwirtschaftlichen Rechnungswesens.

Träger des landwirtschaftlichen Rechnungswesens sind z. T. die Landwirte selbst, die eine Buchführung auf ihrem Betrieb eingerichtet haben und diese allein oder durch angestellte Fachleute durchführen. Der überwiegende Teil des landwirtschaftlichen Rechnungswesens spielt sich jedoch in der Form der sogenannten Berichtsbuchführung ab. In diesem Fall sind die Träger des landwirtschaftlichen Rechnungswesens die Buchstellen. Hierunter versteht man Betriebe, deren Leistungen darin bestehen, das Wirtschaftsrechnen der ihnen angeschlossenen Betriebe durchzuführen. Das geschieht in der Weise, daß die Kunden der Buchstellen wöchentlich oder monatlich sogenannte Berichte einschicken. Diese enthalten zahlenmäßig die Wirtschaftsvorgänge des zu verrechnenden Betriebes. Jedoch handelt es sich hier lediglich um die Grundbuchungen. Die Berichte eines Betriebes werden dann durch die Buchsteller gesammelt und zum Abschluß weiterverarbeitet. Bei dieser Art der Buchführung hat der Landwirt lediglich genaue laufende Aufzeichnungen zu liefern, die erst bei der Buchstelle rechnerisch verwertet werden.

Die meisten Buchstellen bestehen im Anschluß an landwirtschaftliche Organisationen, Landwirtschaftskammern usw. Es gibt aber auch eine ganze Reihe von privaten Buchstellenunternehmungen, die jedoch mengenmäßig wesentlich hinter den erstgenannten zurückbleiben.

Die Erscheinung, daß eine Wirtschaftsrechnung nicht im Betriebe selbst, sondern von Buchstellen durchgeführt wird, kommt in nennenswertem Umfang nur in der Landwirtschaft vor. Für das landwirtschaftliche Rechnungswesen ist die Berichtbuchführung jedoch ein charakteristisches Merkmal geworden.

# I. Teil.

# Die Natur des landwirtschaftlichen Wirtschaftsprozesses.

## 1. Der Zweck des landwirtschaftlichen Betriebes.

Wenn wir uns die gesamte Wirtschaft als einen großen Körper vorstellen, so sind die einzelnen Betriebe als Zellen dieses Körpers zu denken. Jede dieser einzelnen Zellen hat ihre funktionale Bestimmung innerhalb dieses Körpers. Ganz allgemein gesprochen liegt der Zweck eines jeden Betriebes in der Erstellung von Leistungen. Diese Leistungen bestehen sowohl in der Herstellung von Gütern als auch in der Erstellung von Dienstleistungen, wie z. B. Transportleistungen, Dienstleistungen, die sich auf die richtige Verteilung von Gütern, übermittlung von Nachrichten usw. beziehen.

Auch der landwirtschaftliche Betrieb hat die Funktion, Leistungen zu erstellen. Diese bestehen in der Erzeugung bestimmter Güter. Es handelt sich ganz allgemein um 2 Gruppen von Produkten, die im landwirtschaftlichen Betrieb hervorgebracht werden. Die erste Gruppe umfaßt die pflanzlichen Erzeugnisse, die im Ackerbau, Wiesenbau, Waldbau, Gartenbau, in der Weidenutzung und den sogenannten Sonderkulturen gewonnen werden. Zur zweiten Gruppe gehören die tierischen Erzeugnisse wie Zuchtvieh, Milch, Fleisch, Fett, Wolle, Eier etc. Als Aufwand bei der Herstellung letzterer Produkte dienen vornehmlich Erzeugnisse der ersten Gruppe, welche auf diese Weise den sogenannten Veredelungsprozeß durchmachen. Insofern wird die Viehwirtschaft auch häufig mit Veredelungswirtschaft bezeichnet.

## 2. Aufwand und Ertrag im landwirtschaftlichen Betrieb.

In jedem Betrieb ist zur Erstellung von Leistungen der Einsatz eines bestimmten Aufwandes erforderlich. Hierunter versteht man einen Verzehr von Gütern bzw. Dienstleistungen, aus dem neue Güter bzw. Dienstleistungen hervorgehen sollen.

Im landwirtschaftlichen Betrieb setzt sich der Aufwand aus folgenden Bestandteilen zusammen. Ein Teil desselben besteht aus Sachgütern. Hierzu gehören: Saatgut, Düngemittel, die zur Ernährung und Erhaltung der Tiere erforderlichen Materialien, Geräte, Maschinen, Weinberge, Obstanlagen und sonstige Dauerkulturen, ferner Gespann und Nutzvieh und die Gebäulichkeiten.

Ein anderer Teil des landwirtschaftlichen Aufwandes besteht aus Dienstleistungen. Hierbei ist als wichtigstes zu nennen die Arbeitsleistungen durch fremde Arbeitskräfte als auch durch den Besitzer und seine Familienangehörigen. Ferner rechnen wir zu dem Aufwand an Dienstleistungen z. B. die Transportleistungen der Eisenbahn und anderer Transportunternehmungen. Eine erhebliche Rolle spielt auch der sich in den Zahlungen an den Staat und die öffentlichen Körperschaften äußernde Aufwand, das sind die Steuern, Umlagen und sozialen Abgaben.

Ein weiterer Teil des Aufwandes besteht in der Nutzung von fremdem Kapital und fremdem Boden, und kommt im Zins und in der Pacht zum Ausdruck.

Gegenüber dem Aufwand steht der Ertrag in Gestalt des Wertes der erstellten Leistungen, die in einer Rechnungsperiode in einem Betrieb entstehen. Derselbe setzt sich zusammen einerseits aus den Erträgnissen des Ackerbaus sowie der Tierhaltung. Die anfallenden Erzeugnisse werden einerseits durch Abgabe an nachgeschaltete Betriebe verwertet, andererseits im eigenen Betriebe wieder als Aufwand eingesetzt. Das Einsetzen von Aufwand, um einen Ertrag zu erzielen, können wir als das Wesen der wirtschaftlichen Tätigkeit bezeichnen. Das wichtigste Ziel dieser Tätigkeit liegt nun darin, daß der Wert der erstellten Leistungen denjenigen des Aufwandes übersteigt.

## 3. Besonderheiten des landwirtschaftlichen Betriebes.

### a) Der landwirtschaftliche Betrieb als Gesamtheit.

Ein jeder landwirtschaftliche Betrieb umfaßt im allgemeinen eine ganze Reihe einzelner Produktionszweige, sowohl auf dem Gebiet des Landbaues wie auch der Viehzucht, bzw. Nutzviehhaltung. Je nach der Lage, den klimatischen und Bodenverhältnissen und der Größenordnung des Betriebes können die einzelnen Produktionszweige außerordentlich vielseitige und verschiedenartige sein. Bei guter Betriebsführung müssen dieselben im gegenseitig richtigen Verhältnis aufeinander abgestimmt sein und bilden dann in ihrer Gesamtheit das Charakteristikum des Betriebes. Gewerbliche Nebenbetriebe, die lediglich zur besseren Verwertung der anfallenden Produkte dienen, können zunächst aus unserer Betrachtung ausscheiden.

Innerhalb des Ackerbaues gelangen die verschiedensten Nutzpflanzen zur Produktion, sowohl an Getreide und Hackfrüchten als auch Futter- und Handelsgewächsen. Im landwirtschaftlichen Betrieb finden wir regelmäßig, daß mehrere dieser Pflanzenarten gleichzeitig angebaut werden. Dieser Umstand ist dadurch bedingt, daß der Anbau von nur einer Pflanzengattung auf einem Grundstück über mehrere Produktionsperioden wirtschaftlich unmöglich ist. Die Pflanze würde die im Boden vorhandenen Nährstoffe ganz einseitig aufzehren und dessen Ertragsfähigkeit letzten Endes auf ein Minimum reduzieren. Infolgedessen hat sich auf Grund langjähriger Erfahrungen die Anwendung einer bestimmten Fruchtfolge herausgebildet, bei welcher turnusmäßig und abwechselnd auf ein und demselben Grundstück Winter- und Sommergetreide, Hackfrüchte und Handelsgewächse angebaut werden. Bei sachgemäßer Zuführung von natürlichen und künstlichen Düngemitteln werden dabei die Bodennährstoffe in ihrem richtigen Verhältnis erhalten, bzw. ergänzt, so daß der Acker dauernde und nachhaltige Erträge gewährleisten kann. Auf diese Weise entsteht die Vielseitigkeit innerhalb der Produktionszweige des Ackerbaues.

Auch bezüglich der Arbeitsverteilung bedeutet es einen großen Vorteil, wenn in einem Betriebe mehrere Kulturarten gleichzeitig und im geeigneten Verhältnis zueinander vorhanden sind. Verschiedene Kulturarten bedingen einen Arbeitsaufwand zu verschiedenen Zeiten innerhalb eines Jahres. Ebenso verhält es sich bei den Kulturpflanzen innerhalb des Ackerbaues. Man kann also durch eine geeignete Festsetzung des Verhältnisses einzelner Betriebszweige untereinander eine gleichmäßige Verteilung des Arbeitsmaßes auf das ganze Jahr erreichen.

Ferner wird durch eine gewisse Vielseitigkeit im Pflanzenbau eine Verteilung des Risikos, namentlich bezüglich der Witterung vorgenommen. Manche Kulturpflanzen sind widerstandsfähiger gegen Trockenheit, andere wieder gegen Feuchtigkeit. Neigt also die Witterung in einem Jahr allzusehr nach dem einen oder anderen Extrem, so besteht bei einer vielseitigen Produktion immer noch die Aussicht, daß wenigstens bei einem Teil derselben gute Erträge erzielt werden. Dadurch umgeht man auch die Gefahr von Totalausfällen infolge ungünstiger Witterung zur Zeit der Ernte. Ist das Wetter zur Zeit der Getreideernte schlecht, so besteht immer noch die Möglichkeit, daß die Ernte anderer Kulturpflanzen bei günstiger Witterung vor sich gehen kann.

In der Mehrzahl der Fälle finden wir in den landwirtschaftlichen Betrieben auch eine Verbindung von Nutzviehhaltung und Bodenkultur in irgend einer Form. Das richtige Verhältnis zwischen Tier- und Pflanzenproduktion birgt einen der wesentlichsten Momente in der Führung jedes landwirtschaftlichen Betriebes. Die sogenannten viehlosen Wirtschaften gehören zu den Seltenheiten und kommen nur

da vor, wo einerseits ein günstiger Markt für Stroh und Heu vorhanden und andererseits eine ökonomische Beschaffung von Stallmist durch Zukauf möglich ist. Letzterer ist in einem landwirtschaftlichen Betrieb unentbehrlich, da ohne ihn das Bakterienleben im Boden allmählich abstirbt, und der Boden so seine Ertragsfähigkeit einbüßt.

Aus dem eben Gesagten geht hervor, daß die einzelnen Zweige eines landwirtschaftlichen Betriebes nicht als etwas Selbständiges denkbar sind. Sie haben vielmehr die Aufgabe, sich organisch in das Getriebe der gesamten landwirtschaftlichen Unternehmung einzufügen. Es handelt sich bei dem landwirtschaftlichen Betrieb also immer um eine Gesamtheit. Die einzelnen Zweige, aus denen er sich zusammensetzt, können nur im Hinblick auf diese Gesamtheit wirtschaftlich verstanden werden.

### b) Die Bedeutung des Gesamterfolges im Vergleich zu Teilerfolgen.

Wenn man sämtliche Aufwendungen und Erträgnisse, die im landwirtschaftlichen Betrieb innerhalb einer Rechnungsperiode vorkommen, einander gegenüberstellt, so ergibt sich daraus der Gesamterfolg des Betriebes. Die einzelnen Aufwendungen und Leistungen können aber auch den entsprechenden Betriebszweigen belastet, bzw. erkannt werden. Das Ergebnis innerhalb der verschiedenen Betriebszweige kann man als Erfolg derselben bezeichnen. Wir wollen zunächst einmal von allen Schwierigkeiten der Errechnung der Erfolgsziffern absehen und annehmen, daß man in einem landwirtschaftlichen Betrieb für jeden Zweig die Aufwendungen und Erträgnisse wertmäßig genau ermitteln könnte, und daß auf diese Weise der Erfolg der einzelnen Betriebszweige festgestellt würde. Trotzdem wäre es ein großer Fehler, wenn man einen Betriebszweig lediglich auf Grund seines so ermittelten Erfolges beurteilen wollte. Die wichtigste Frage ist, in welcher Weise der Betriebszweig auf die Rentabilität des Gesamtbetriebes einwirkt. Es besteht die Möglichkeit, daß ein Betriebszweig, der aufwands- und ertragsmäßig gesehen einen Verlust abwirft trotzdem fördernd auf die Wirtschaftlichkeit des Gesamtbetriebes einwirken kann. Angenommen in einem Betrieb weist die Schafhaltung einen Verlust aus, und es erhebt sich die Frage, ob dieser Betriebszweig stillgelegt werden soll. Hierbei wäre zunächst einmal zu klären, ob die Erträgnisse der Schafhaltung diejenigen Kosten übersteigen, die ohne das Vorhandensein dieses Betriebszweiges in dem Betrieb nicht aufgewendet werden müßten. Hierzu gehört der Lohn für den Schäfer, Fütterung, Stroh usw. Decken die Erträgnisse neben diesen Kosten noch einen Teil der fixen Kosten [1]), d. s. diejenigen für sonst ungenutzte Stallungen, Weiden usw., so empfiehlt

[1]) S. S. 23.

es sich, die Schafhaltung trotz der „Unrentabilität" beizubehalten, da sich bei einer Stillegung dieses Betriebszweiges in dem Falle der Gesamterfolg des Betriebes vermindern würde. Ohne die Schafhaltung müßte der Betrieb die gesamten fixen Kosten für die Stallungen usw. tragen, die in dem Falle nicht voll ausgenützt wären. Durch die Schafhaltung würde jedoch im vorliegenden Falle ein Teil der Kosten gedeckt.

Zwischen den verschiedenen Zweigen eines landwirtschaftlichen Betriebes geht im allgemeinen ein lebhafter Austausch von Leistungen vor sich. Ein Teil der Leistungen der einzelnen Betriebszweige wird nicht an nachgeschaltete Betriebe abgegeben, sondern dient vielmehr wiederum als Aufwand anderer Zweige desselben Betriebes. Wird nun ein unrentabel erscheinender Betriebszweig stillgelegt, so müssen andere Teile des Betriebes ihren Aufwand, den sie früher billig aus dem eigenen Betriebe beziehen konnten, nunmehr teuer aus vorgeschalteten Unternehmungen sich verschaffen. Auf diese Weise kann eine wesentliche Verschiebung der Kostengestaltung innerhalb der bisher rentablen Betriebszweige vor sich gehen und so durch die Stillegung eines „unrentablen" Betriebszweiges statt einer Steigerung eine Senkung der Wirtschaftlichkeit des Gesamtunternehmens erfolgen.

Für die Beurteilung eines Betriebszweiges darf also nie der Erfolg desselben allein maßgebend sein. Vielmehr muß die überlegung durchgeführt werden, welchen Einfluß der einzelne Zweig durch sein Vorhandensein auf den Gesamterfolg des Betriebes ausübt.

### c) Beschäftigungsgrad und Witterung im landwirtschaftlichen Betrieb.

In einem industriellen Betrieb ist die Zahl der in einem Jahre hervorgebrachten Produktionseinheiten abhängig von dem sogenannten Beschäftigungsgrad. Hierunter versteht man den Grad, in welchem die Betriebseinrichtungen ausgenützt werden. Bei den Kulturarten im landwirtschaftlichen Betrieb, namentlich bei dem Ackerbau, Wiesenbau und Gartenbau spielt der Beschäftigungsgrad für die Menge der erzeugten Produktionseinheiten eine untergeordnete Rolle. Von wesentlicher Bedeutung ist hier ein anderer Faktor, der von Seiten der Betriebsführung vollkommen unbeeinflußbar ist, nämlich die Witterung. Der Landwirt kann wohl durch sachgemäße und intensive Bodenbearbeitung und Düngung sowie durch Verwendung hochwertigen Saatguts einen Einfluß auf die mengenmäßigen Erträge ausüben, die wesentlichen Schwankungen in der Menge der erzeugten Produktionseinheiten sind jedoch auf die mehr oder weniger günstige Witterung, die in einer Produktionsperiode herrscht, zurückzuführen. Hierdurch ergibt sich für den landwirtschaftlichen Betrieb ein beträchtlicher Unsicherheitskoeffizient, der erhebliche Schwankungen in der Kostengestaltung zur Folge hat.

### d) Die Beeinflussung der Qualität der Leistungen durch die Betriebsführung.

Auch für die Qualität der erzeugten Produkte verschiedener Kulturarten gilt dasselbe, was eben für die Quantität ausgeführt wurde. In gewisser Beziehung kann der Landwirt die Qualität seiner Produkte beeinflussen und zwar durch Maßnahmen wie Verwendung von besonderem Saatgut u. a. m. Der wesentlichste Einfluß auf die Qualität der Erzeugnisse wird durch die Witterung ausgeübt. Namentlich das Wetter zur Zeit der Saat, der Blüte und der Ernte wird für den qualitativen Ausfall der Ernte von ausschlaggebender Bedeutung sein. Hierdurch ergeben sich erhebliche wertmäßige Schwankungen der Leistungen eines landwirtschaftlichen Betriebes, die einen stark wechselnden Einfluß auf die Rentabilität der Güter in den verschiedenen Perioden ausüben.

### e) Die fixen Kosten[1]) in der Landwirtschaft. Arbeitspensum.

Unter fixen Kosten versteht man diejenige Kostenart, deren Höhe nicht beeinflußbar ist durch Schwankungen in der Menge der erzeugten Produktionseinheiten. Sie sind also immer in gleicher Höhe vorhanden, unabhängig davon, ob in einer Rechnungsperiode mehr oder weniger produziert wird. Diese fixen Kosten sind namentlich vertreten bei den Kulturarten des Ackerbaus. Hier gehören die Kosten für menschliche und tierische Arbeitsleistungen vorwiegend zu den fixen. Jedes in Kultur befindliche Grundstück eines landwirtschaftlichen Betriebes bedingt zunächst in jeder Produktionsperiode ein ganz bestimmtes, normales Arbeitspensum. Es ist dies das Minimum an Arbeitsaufwand bei günstigsten Witterungs- und Wachstumsbedingungen. Dieses Arbeitspensum besteht aus der Bodenbearbeitung vor, während und nach der Saat, den Pflegearbeiten zwecks Unkrautbekämpfung, Bodenbearbeitung usw. bis zur Ernte, sowie den eigentlichen Saat- und Erntearbeiten. Bei ungünstigen Wachstums- und Witterungsbedingungen, kann unter Umständen ein unerheblicher Mehraufwand über das normale Arbeitspensum hinaus erforderlich werden, insbesondere bei den Pflege- und Erntearbeiten. Die Höhe des Arbeitsaufwandes hat allerdings nur einen recht geringen Einfluß auf die Höhe der Erträgnisse, da dieselben wie oben bereits ausgeführt im wesentlichen von den Witterungs- und Wachstumsbedingungen abhängig sind. Bei den meisten Produkten des Ackerbaus spielen die Kosten für Arbeitsleistungen mit die ausschlaggebendste Rolle. Wie wir gesehen haben, sind dieselben vorwiegend fix und sind lediglich verhältnismäßig geringfügigen Differenzen in Höhe von wenigen Prozenten unterworfen. Demgegenüber ist speziell im Ackerbau der Anfall von erzeugten Produktionseinheiten außer-

---

[1]) S. S. 23.

ordentlich stark schwankend, ebenfalls bedingt durch mehr oder weniger günstige Wachstumsbedingungen, Witterungs- und Erntebedingungen. Die Folge davon ist, daß die Selbstkosten der pflanzlichen Produkte in den verschiedenen Produktionsperioden erheblichen Veränderungen unterworfen sind. Um diesen Vorgang zu illustrieren soll ein Beispiel angeführt werden. Angenommen auf einer Fläche von 1 ha werden in einem Jahre 100 dz Kartoffeln geerntet, in einem anderen Jahr 140 dz. Die Kosten betragen jedesmal 300,— RM. pro Jahr und ha. Im ersten Fall betragen die Selbstkosten für den dz Kartoffeln 3,— RM. im anderen Fall 2,15 RM. Wir sehen also, daß durch die witterungsbedingten Ertragsschwankungen einerseits und die Notwendigkeit, ein gewisses Arbeitspensum durchzuführen andererseits, starke Veränderungen in den Selbstkosten des landwirtschaftlichen Betriebes zu verzeichnen sind.

---

# II. Teil.

# Das Wirtschaftsrechnen.

## 1. Einteilung des Wirtschaftsrechnens.

Das Wirtschaftsrechnen hat den Zweck, die wirtschaftliche Tätigkeit zu begleiten, zu überwachen und zu fördern. Es soll das Betriebsgebaren zahlenmäßig erfassen und dem Wirtschafter den Erfolg seiner wirtschaftlichen Tätigkeit vor Augen führen. Das Wirtschaftsrechnen zerfällt in verschiedene Abteilungen, nämlich die Jahreserfolgsrechnung, die Selbstkostenrechnung, die kurzfristige Erfolgsrechnung und die Betriebsstatistik.

Die Jahreserfolgsrechnung ist ganz allgemein abgestellt auf einen gewissen Zeitraum. Sie hat die Aufgabe, die Differenz zwischen den Aufwendungen und Erträgen des Betriebes innerhalb der in Frage kommenden Zeitdauer und somit das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit zu ermitteln. Das kann in der Weise geschehen, daß lediglich der gesamte Erfolg des Betriebes errechnet wird. Im allgemeinen wird jedoch der Erfolg in Teilerfolge zerlegt, damit die Ursachen und Bestandteile des Gesamterfolges zu Tage treten. Hierdurch ergibt sich die Möglichkeit, die Wirtschaftlichkeit der verschiedenen Betriebszweige zu erkennen und so den Erfolg zu lokalisieren.

Die Selbstkostenrechnung ist der Zweig des Rechnungswesens, der sich auf die Leistungseinheit bezieht. Sie hat das Ziel, die Kosten zu ermitteln, die für die Leistungseinheit in einem Betrieb aufgewendet werden. Je nachdem, ob sich die Berechnung auf die Zukunft oder die Vergangenheit bezieht, spricht man von Vorkalkulation oder Nachkalkulation. Die Vorkalkulation benutzt Erfahrungszahlen, um die vermutlichen Kosten für die in der folgenden Zeit herzustellenden Leistungseinheiten zu gewinnen. Die Nachkalkulation ist die Kontrolle der Vorkalkulation. Sie hat festzustellen, inwieweit die Vermutungen der Vorkalkulation sich bewahrheitet haben.

Die kurzfristige Erfolgsrechnung zeigt, wie die Jahreserfolgsrechnung, den Erfolg. Sie unterscheidet sich jedoch in manchen Punkten

von der Jahreserfolgsrechnung. Die kurzfristige Erfolgsrechnung ist auf kleinere Zeitabschnitte abgestellt. In der Regel werden die Abschlüsse monatlich durchgeführt. Der wesentliche Unterschied gegenüber der Jahreserfolgsrechnung liegt aber darin, daß die Zwecke, die in den beiden Rechnungsarten verfolgt werden, verschieden sind. Bei der kurzfristigen Erfolgsrechnung ist der Hauptzweck die Kontrolle der Betriebsgebarung. So kommt es, daß in den beiden Rechnungsarten vielfach ganz verschiedene Grundsätze verfolgt werden. Der Erfolg davon ist, daß der Erfolg, welcher aus der Jahreserfolgsrechnung hervorgeht, nicht mit der Summe der 12 Monatserfolge übereinstimmt.

Die Betriebsstatistik ist eine Rechnungsweise, die gewöhnlich als Ergänzung der anderen Zweige des Wirtschaftsrechnens in einem Betrieb durchgeführt wird. Sie soll Zahlen liefern, die aus den anderen Rechnungsarten nicht hervorgehen, die aber für die Betriebskontrolle und als Anhaltspunkt für das wirtschaftliche Handeln wichtig sind.

## 2. Einzelfragen des Wirtschaftsrechnens.

### a) Aufwand.

Unter Aufwand versteht man periodisch gesehen die Gesamtheit der Werte, die für einen Betrieb innerhalb eines Rechnungsabschnittes verzehrt werden. Dieser Wertverzehr bezieht sich im allgemeinen auf Leistungen, die aus vorgeschalteten Betrieben in den Betrieb hineingenommen wurden. Er kann aber auch unmittelbar geldlicher Natur sein, wie das bei den sogenannten Zwangsaufwendungen der Fall ist. Der Aufwand kann sich auch auf Leistungen desselben Betriebes beziehen, die anstatt aus dem Betriebe abgegeben zu werden, für die Erstellung anderer Leistungen Verwendung finden.

Der Aufwand ist in irgend einer Form immer mit einer Ausgabe verbunden. Diese Ausgabe kann gleichzeitig mit dem Aufwand vor sich gehen, sie kann aber auch zeitlich vor oder nach dem Aufwand liegen. Dasselbe gilt auch dann, wenn sich der Aufwand auf eine Leistung desselben Betriebes bezieht. Der Unterschied liegt nur darin, daß es sich in diesem Fall nicht um eine Ausgabe, sondern um eine nicht gemachte Einnahme handelt, was aber materiell auf dasselbe hinausläuft. Aufwand kann bestimmungsgemäß vor sich gehen, andererseits kann er auch unvorhergesehen eintreten, wie beispielsweise im landwirtschaftlichen Betrieb durch frühzeitigen Tod eines Nutztieres.

### b) Ertrag.

Als Ertrag bezeichnet man alle Werte, die in einer Rechnungsperiode durch einen Betrieb entstehen. Man mißt ihn an den Einnahmen, die durch Barzahlung unmittelbar nach der Abgabe der Leistungseinheiten an nachgeschaltete Betriebe oder durch künftige Zahlungen der Debitoren erfolgen können.

### c) Erfolg.

Stellt man nach Ablauf der Lebensdauer eines Betriebes die gesamten Aufwendungen und Erträgnisse gegenüber, die während des Bestehens dieses Betriebes für seine Rechnung gemacht wurden, so ergibt sich daraus der Erfolg dieses Betriebes. Überwiegen die Erträge, so spricht man von einem Gewinn, herrscht der Aufwand vor, so weist der Betrieb einen Verlust auf. Es ist nun nicht üblich, in der eben beschriebenen Weise vorzugehen, sondern man pflegt den Erfolg zu periodisieren. Die Aufwendungen und Erträgnisse, die eine bestimmte Zeitspanne angehen, werden erfaßt und so der Erfolg dieses Zeitabschnittes errechnet.

Der Erfolg eines Betriebes kann auf zwei Arten ermittelt werden. 1. Die Aufwendungen und Erträgnisse, die eine Periode angehen, werden einander gegenübergestellt. 2. Nicht der Aufwand und Ertrag selbst, sondern die damit verbundenen Finanzierungsvorgänge werden der Berechnung zugrundegelegt. Nach der ersteren Methode wird der Erfolg durch die Gewinn- und Verlustrechnung, nach der anderen durch die Bilanz errechnet. Gebräuchlich ist die Erfolgsermittelung: 1. durch die Bilanz, 2. durch die Bilanz in Verbindung mit der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Bilanz allein wird in der einfachen Buchführung errechnet, die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung zusammen sind das Ergebnis der doppelten Buchführung.

Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung ergeben denselben Erfolg, trotzdem sie äußerlich vollkommen verschieden sind. Bei der Errechnung der Bilanz werden zwei Arten von Wirtschaftsvorgängen erfaßt, nämlich die erfolgswirksamen und die erfolgsunwirksamen. Die Verrechnung der erfolgsunwirksamen Vorgänge bewirkt keine Veränderung der Differenz zwischen Aktiven und Passiven. Es handelt sich hierbei um reine Finanzierungsvorgänge, wie z. B. Zahlung eines Debitors oder Rückzahlung an einen Kreditor. Im ersteren Falle wird ein Aktivum durch das andere ersetzt. Derselbe Betrag, der bei den Debitoren verschwindet, erscheint nun als Kassenbestand. Im zweiten Falle verschwindet dieselbe Summe auf beiden Seiten der Bilanz, sowohl bei der Kasse als auch bei den Kreditoren. Insofern erfolgt auch durch diesen Vorgang keine Veränderung der Differenz zwischen Aktiven und Passiven.

Erfolgswirksam sind solche Vorgänge, die bewirken, daß Aktiven verschwinden bzw. entstehen oder daß Passiven entstehen bzw. verschwinden. Durch diese Vorgänge ergeben sich gegenseitige Veränderungen der Aktiven gegenüber den Passiven oder umgekehrt. In der Bilanz zu Beginn des Rechnungsjahres ist die Differenz zwischen Aktiven und Passiven = 0. Berücksichtigen wir nun lediglich die erfolgsunwirksamen Vorgänge des Wirtschaftsjahres, so entsteht dadurch keine Veränderung dieses Bildes. Eine Differenz entsteht erst durch Verrechnung der erfolgswirksamen Vorgänge. Letztere Rech-

nungsvorfälle bedeuten jedoch nichts anderes als die Form der Finanzierung von Aufwand und Ertrag. In der Gewinn- und Verlustrechnung erscheint der Erfolg am Ende der Rechnungsperiode als Differenz zwischen Aufwand und Ertrag. Dasselbe ist auch in der Bilanz der Fall. Hier wird jedoch der Aufwand und Ertrag gesehen unter dem Gesichtspunkt der Finanzierung. So erklärt es sich, daß diese beiden anscheinend vollkommen verschiedenen Rechnungsarten den gleichen Erfolg ergeben. Die Tatsache, daß der Erfolg in der Bilanz gleich dem in der Gewinn- und Verlustrechnung ist, ändert sich auch nicht, wenn am Ende der Rechnungsperiode diejenigen Berechnungen vorgenommen werden, die notwendig sind, um die richtige Periodisierung von Aufwand und Ertrag zu erreichen. Werden in einem Betriebe z. B. Rohstoffe gekauft, so erscheint dies in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand, in der Bilanz als Rückgang des Kassenbestandes oder als Zugang der Kreditoren. Ist am Ende des Rechnungszeitraums noch ein Bestand an diesen Rohmaterialien vorhanden, so ist zu viel als Aufwand der betreffenden Periode gerechnet worden. Die übrig gebliebenen Rohstoffe werden daher in der Gewinn- und Verlustrechnung wieder vom Aufwand abgezogen. In der Bilanz ist infolge des Umstandes, daß die Finanzierung der gesamten Rohstoffe berücksichtigt wurde, die Veränderung zugunsten der Passivseite zu groß. Daher muß der Betrag für die nicht verbrauchten Rohstoffe der Aktivseite wieder zugute kommen. Dies geschieht, indem die übrig gebliebenen Rohstoffe als Aktiven in der Bilanz eingesetzt werden. So wird also beim Abschluß in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung der gleiche Betrag rückverrechnet, der bei der ersteren der Aktivseite, bei der letzteren der Ertragsseite zugute kommt.

Analog geht man in den anderen Fällen vor, wenn die richtige Periodisierung von Aufwand und Ertrag erreicht werden soll. Auf jeden Fall ergibt sich also der gleiche Erfolg aus der Bilanz und aus der Gewinn- und Verlustrechnung.

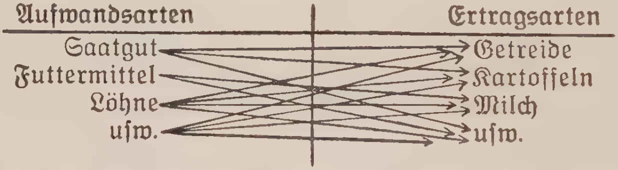
### d) Erfassung und Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag.

Um einen Betrieb wirtschaftlich steuern zu können, genügt es nicht, lediglich seinen Erfolg zu kennen. Es ist vielmehr notwendig zu wissen, aus welchen Komponenten sich der Erfolg zusammensetzt, d. h. man muß Einzelheiten über die Aufwendungen und Erträgnisse in Erfahrung bringen. Die einfachste Form, in der dieses Ziel angestrebt wird, liegt in der Aufteilung des gesamten Aufwandes und Ertrages in Aufwands- und Ertragsarten, man sammelt gleichartige Aufwendungen und Erträgnisse und stellt dieselben dann einander gegenüber.

Eine solche Gegenüberstellung würde etwa folgendermaßen aussehen:

| Aufwandsarten | Ertragsarten |
|---|---|
| Saatgut | Getreide |
| Futtermittel | Kartoffeln |
| Löhne | Milch |
| usw. | usw. |

In einem übersichtlichen Betrieb, der keine Vielseitigkeit in Bezug auf seine Ertragsarten aufweist, genügt diese Art der Erfassung und Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag. Wenn es sich lediglich um einen Aufwandsträger handelt, d. h. um eine Art von Betriebsleistungen, so können die gesamten Aufwandsarten auf diesen Aufwandsträger bezogen werden. Finden sich aber in einem Betrieb mehrere Arten von Aufwandsträgern, so läßt die Übersichtlichkeit nach und es ergibt sich die Notwendigkeit, eine genauere Form der Erfolgsrechnung zur Anwendung zu bringen. Dies geschieht in der Weise, daß man bei der Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag eine innere Beziehung der Aufwandsträger zu ihrem Aufwand herstellt. Die Aufwandsarten werden aufgeteilt, je nachdem sie für die verschiedenen Aufwandsträger verwendet wurden.




Der Betrieb wird auf diese Weise hinsichtlich seiner verschiedenen Leistungsarten in einzelne Teile zerlegt, und diese werden bezüglich ihrer Wirtschaftlichkeit untersucht. Jeder Betriebszweig hat ein anderes Verhältnis von Aufwand zu Ertrag und mithin einen anderen Erfolg. Aus den Wechselwirkungen der Ergebnisse in den einzelnen Betriebszweigen setzt sich der Gesamterfolg zusammen. Dadurch, daß man den Erfolg auf diese Weise rechnerisch aufteilt, wird es möglich, den Einzelheiten seiner Zusammensetzung nachzugehen und die Quellen zu erkennen, aus denen er sich herleitet. In dieser Form wird die Erfolgsrechnung zu einem genaueren Instrument, welches dem Wirtschafter nicht nur anzeigt, wenn etwas im Betriebe nicht in Ordnung ist, sondern auch die Stellen selbst bezeichnet, wo dies der Fall ist. Sie gibt also die Stellen an, wo eingegriffen werden muß, um die Wirtschaftlichkeit des Betriebes zu erhöhen.

Noch genauer wird das Instrument durch die Einschaltung der Stellenrechnung. Auch hier werden letzten Endes die Aufwendungen in Beziehung zu ihren Aufwandsträgern gebracht. Dies geschieht jedoch auf dem Umweg über die sogenannten Kostenstellen. Der Ausdruck stammt daher, weil diese Rechnungsweise in erster Linie im Hinblick auf die Selbstkostenrechnung durchgeführt wird. Hierbei wird der Betrieb nicht nach dem Gesichtspunkt der Leistungsarten aufgeteilt, sondern nach Abteilungen, in denen die Aufwendungen

gemacht werden, bzw. Kosten entstehen. Diese räumliche Aufteilung geht vielfach soweit, daß Arbeitsplätze wie z. B. Bohrmaschinen oder Fräsmaschinen als Kostenstellen verrechnet werden [1]). Die Stellenrechnung geht in der Weise vor sich, daß der Aufwand zunächst den Stellen belastet wird. Von dort wird er dann teils unmittelbar, teils mittelbar über andere Stellen den Hauptbetrieben zugeleitet, in denen die endgültige Fertigstellung der Aufwandsträger durchgeführt wird. In großen Betrieben, in denen es eine Unmasse von Abteilungen gibt, ist es nicht ohne weiteres möglich, die Aufwandsträger zu ihrem Aufwand in Beziehung zu setzen. Dies wird erst durchführbar durch Einführung der Stellenrechnung. Hierin liegt also eine wesentliche Funktion dieser Rechnungsart. Ferner wird bei der Durchführung einer Stellenrechnung eine weitgehende Kontrollmöglichkeit gewährleistet. Dadurch, daß auf den einzelnen Stellen genau der Aufwand registriert wird, ist es möglich, zahlenmäßig festzustellen, ob auf diesen Stellen richtig gehandelt wird, ob ein zu großer unnötiger Verbrauch an einzelnen Aufwandsarten dort herrscht usw. Durch die Stellenrechnungen hat man also die Möglichkeit mit einer wesentlich größeren Genauigkeit rechnungsmäßig in die Einzelheiten des Betriebsgebarens hineinzuleuchten, als das bei der an zweiter Stelle beschriebenen Rechnungsweise der Fall ist.

### e) Verrechnungspreise.

Wenn ein Betrieb einen Umfang hat, der es unmöglich macht, die wirtschaftlichen Zusammenhänge auf Grund von einfacheren Rechnungsmethoden zu erkennen, pflegt man den Betrieb in Unterabteilungen zu gliedern und diese rechnerisch zu verselbständigen. Mit diesem Vorgehen können zwei Absichten verfolgt werden. Einmal kann man diese rechnerische Verselbständigung der Unterbetriebe deshalb vornehmen, um ihre Wirtschaftlichkeit und ihre Bedeutung im Rahmen des Gesamtbetriebes zu erkennen. Andererseits kann diese Aufteilung aber auch darauf abgestellt sein, eine genauere Produktionskostenberechnung für die Leistungseinheiten zu ermöglichen. Hierbei muß wieder ein Unterschied gemacht werden, wenn es sich darum handelt, die Verkaufspreise für die einzelnen Leistungen festzustellen, eine Betriebskontrolle zu haben oder Anleitungen für die Betriebsgebarung im Hinblick auf einen möglichst günstigen Beschäftigungsgrad zu gewinnen.

Wenn eine rechnerische Verselbständigung der Unterbetriebe vorgenommen wird, so müssen die Leistungen dieser Betriebe untereinander verrechnet werden. Hierbei kommen dann die sogenannten Verrechnungspreise zur Anwendung. Es gibt verschiedene Methoden, nach denen die Verrechnungspreise festgesetzt werden [2]).

---

[1]) S. S. 22.

[2]) Th. Beste. Verrechnungspreise in der Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe. S. 5 ff. Berlin 1924.

1. Die Marktpreisverrechnung.
2. Die Normalpreisverrechnung.
3. Die Produktionskostenpreisverrechnung.
4. Die Proportionalpreisverrechnung.

Je nachdem der eine oder andere der oben genannten Zwecke für die rechnerische Zerlegung des Betriebes vorliegt, kommen die verschiedenen Arten der Verrechnungspreise zur Anwendung.

Die Durchführung der Marktpreisverrechnung ist nur für solche Produkte anwendbar, die einen Marktpreis haben. Diese Art der Verrechnung kann brauchbar sein, wenn es gilt, die Rentabilität der verschiedenen Unterbetriebe zu errechnen. Sie ist jedoch nur mit großer Vorsicht anzuwenden, da die Gefahr besteht, daß durch sie eine vollkommene Verzerrung des tatsächlichen Wirtschaftsgebildes in Bezug auf den Gesamtbetrieb vor sich geht. Ihre Anwendung ist namentlich dann vollkommen falsch, wenn es sich um Unterbetriebe handelt, die nur deshalb eingerichtet und betrieben werden, um den Aufwand des Gesamtbetriebes zu verbilligen. Ferner ergibt sich ein falsches Bild aus der Marktpreisverrechnung, wenn ein Unterbetrieb nicht so handeln kann, wie er es täte, wenn er selbständig wäre. Die Bedeutung der Marktpreisverrechnung geht immer mehr zurück, je mehr die sich nach dem freien Spiel der Kräfte bildenden Preise den Verrechnungspreisen der vertikalen Konzentration, den behördlich festgesetzten oder nach privater Vereinbarung entstehenden Preisen Platz machen.

Bei der Normalpreisverrechnung wird für die Leistungen der Unterbetriebe unter sich ein Durchschnittspreis festgesetzt und dann längere Zeit hindurch unverändert zur Anwendung gebracht. Dieser Normalpreis kann auf verschiedene Arten errechnet werden. Man kann durchschnittliche Marktpreise als Grundlage für seine Errechnung benutzen. Im allgemeinen geht man jedoch so vor, daß man ihn aus durchschnittlichen Selbstkosten ermittelt. Ein großer Vorteil dieser Rechnungsweise gegenüber der noch zu behandelnden Selbstkostenpreisverrechnung liegt darin, daß die rechnungsmäßige Unabhängigkeit der einzelnen Unterbetriebe gefördert wird. Jeder Unterbetrieb kann seine Erfolgsrechnung durchführen, ohne auf das Ergebnis der Selbstkostenrechnung anderer Unterbetriebe warten zu müssen.

Bei der Produktionskostenpreisverrechnung geht man in der Weise vor, daß man für die Leistungen eines Unterbetriebes an einen andern die Selbstkosten anrechnet. Einen Vorteil bietet diese Methode dann, wenn es sich darum handelt, die Ursachen für die Veränderung der Selbstkostengestaltung zu erkennen, und wenn es sich darum handelt, Anhaltspunkte für die Preisstellung zu gewinnen. Bei Anwendung der Produktionskostenpreisverrechnung wird es dem Wirtschafter möglich, diejenigen Unterbetriebe herauszufinden, in denen eine Veränderung in der Kostengestaltung vor sich ge-

gangen ist. In einem anderen Fall ist jedoch die Produktionskostenpreisverrechnung unangebracht, und zwar dann, wenn man aus der Rechnung ersehen will, ob in den einzelnen Abteilungen wirtschaftlich richtig gearbeitet wird. Hierzu müssen diejenigen Komponenten aus der Kalkulation ausgeschaltet werden, auf die die verschiedenen Abteilungen keinen Einfluß haben. Diese sind gezwungen die Leistungen der vorgeschalteten Betriebe zu übernehmen. Bei der Anwendung der Produktionskostenpreisverrechnung müßte ein Unterbetrieb ohne sein Verschulden teuerer arbeiten, wenn der ihm vorgeschaltete Unterbetrieb infolge wirtschaftlich falschen Handelns teuerer produziert, umgekehrt unverdientermaßen billig arbeiten, wenn der vorgeschaltete Betrieb billig arbeitet. Wenn also die Betriebsgebarung beobachtet werden soll, ist es falsch, die Produktionskostenpreisverrechnung anzuwenden. Wie man in diesem Fall vorgeht, wird unten noch angeführt.

Bei der Anwendung der Produktionskostenpreisverrechnung ergeben sich verschiedene technische Schwierigkeiten. Die Verrechnungen beginnen immer erst nach Ablauf einer Rechnungsperiode. Zu diesem Zeitpunkt kann aber erst derjenige Unterbetrieb, der von keiner anderen Abteilung Leistungen empfängt, mit seiner Kalkulation beginnen. Erst wenn diese Berechnungen abgeschlossen sind, kann der nachgeschaltete Unterbetrieb mit seinen Berechnungen beginnen. Die Unterbetriebe müssen daher warten, bis die ihnen vorgeschalteten Betriebe ihre Rechnung beendet haben. Dieser Umstand kann zu erheblichen Störungen führen. Eine weitere Schwierigkeit ergibt sich dann, wenn ein Unterbetrieb Leistungen nicht nur an einen anderen Unterbetrieb abgibt, sondern auch von ihm empfängt. In diesem Fall ist es unmöglich, daß beide Betriebe zu Selbstkosten verrechnen, da jeder von beiden erst den Selbstkostenpreis des anderen erfahren müßte, um den seinigen zu errechnen. Daher muß, wenn dieser Tatbestand vorliegt, einer der beiden von der Anwendung der Produktionskostenpreisverrechnung absehen. Wenn sich die Zahl der in einem Betrieb innerhalb eines bestimmten Zeitraums produzierten Leistungseinheiten ändert [1]), so können trotzdem die gesamten Produktionskosten gleichbleiben. In diesem Falle sprechen wir von fixen Kosten. Normalerweise ändern sich jedoch die Kosten. Geschieht dies entsprechend der Veränderung des Beschäftigungsgrades, so liegen proportionale Kosten vor. Steigen die Kosten in geringerem Maße als der Beschäftigungsgrad, spricht man von degressiven, steigen sie dagegen stärker, von progressiven Kosten. In einem Betrieb oder Unterbetrieb gehören die gesamten Kosten nicht alle derselben Kostengattung an. Sie bilden vielmehr eine bestimmte Konstellation, der eben beschriebenen Möglichkeiten. So lassen sich alle progressiven und degressiven Kosten in ihre fixen und proportionalen Bestandteile

---

[1]) S. S. 23.

auflösen. Angenommen, die Kosten für 100 Produktionseinheiten betragen 400 RM., für 200 Produktionseinheiten 600,—.

Die letzten 100 Produktionseinheiten kosten 200,—
Davon kostet 1 Produktionseinheit 2,—

| | | | |
|---|---|---|---|
| Für 100 Produkt.-Einheiten betr. d. proport. Kosten | $2 \times 100 =$ | 200,— |
| „ 100 „ „ „ „ fixen „ | | 200,— |
| | | 400,— |
| „ 200 „ „ „ „ proport. „ | $2 \times 200 =$ | 400,— |
| „ 200 „ „ „ „ fixen „ | | 200,— |
| | | 600,— |

Im vorliegenden Beispiel ist der sogenannte proportionale Satz für die Produktionseinheit = 2. Es handelt sich also hier nicht um die gesamten Selbstkosten pro Einheit, sondern lediglich um den proportionalen Bestandteil derselben.

Wenn man den Verrechnungspreisen den eben entwickelten proportionalen Satz zugrunde legt, so spricht man von der Proportionalpreisverrechnung. Der Anwendung dieser Verrechnungsmethode können zwei Absichten zugrunde liegen. Einmal kann sie durchgeführt werden, um Anhaltspunkte für die Betriebsgebarung zu geben. Jeder Betrieb hat einen Punkt, den sein Beschäftigungsgrad erreichen muß, um kostenmäßig die günstigste Lage zu erreichen. Dieser Punkt ist der sogenannte Degressionsendpunkt. Das Gesagte gilt nicht nur für ein gesamtes Unternehmen, sondern auch für dessen verschiedenen Unterbetriebe. Daher muß auch für die Unterbetriebe eine Anpassung an den Degressionsendpunkt angestrebt werden. Im Hinblick auf dieses Ziel wird die Produktionskostenpreisverrechnung zur Anwendung gebracht. Dies hat die Wirkung, daß ein Unterbetrieb, der nur einen geringen Beschäftigungsgrad hat, dem Degressionsendpunkt näher gebracht werden soll. Dadurch, daß er seine Leistungen zum proportionalen Satz verrechnet, werden die ihm nachgeschalteten Unterbetriebe dazu angeregt, ihm mehr Leistungen abzunehmen, als das sonst der Fall wäre. Hierdurch kann er mehr Leistungen absetzen und der Grad der Ausnützung des Betriebes wird günstiger. Auch wenn der Betriebszweig sich in der Progression befindet, hat die Anwendung des proportionalen Satzes die Wirkung, den Beschäftigungsgrad dem Degressionsendpunkt näherzubringen. In der Progression sind die fixen Kosten negativ[1]) und somit ist der proportionale Satz in diesem Falle größer als die Selbstkosten. Wird daher dieser Ver-

1) Wenn man die Kosten in der Progression nach der oben gezeigten Methode auflöst, so ergibt sich, daß die proportionalen Kosten höher sind als die Selbstkosten. So kommt es, daß in diesem Fall die fixen Kosten negativ sind und von den proportionalen Kosten subtrahiert werden müssen, wenn die eigentlichen Selbstkosten errechnet werden sollen.

rechnungspreis verwendet, dann nehmen die nachgeschalteten Betriebszweige nicht mehr dieselbe Menge an Leistungseinheiten ab und der Beschäftigungsgrad nähert sich dem Degressionsendpunkt.

Als weiterer Zweck, den man mit der Anwendung der Proportionalpreisverrechnung verfolgen kann, ist die Betriebskontrolle zu nennen. Diese kann dadurch erreicht werden, daß man die Kosten für die Leistungseinheiten in den verschiedenen Rechnungsperioden vergleicht. Man kontrolliert nicht nur die Kosten für das Endprodukt, sondern man verfolgt den Produktionsgang in den einzelnen Phasen. Man vergleicht daher auch die Kosten für die Halbfabrikate in den Unterbetrieben. Die Vergleichbarkeit wird aber gestört, wenn sich in den verschiedenen Perioden der Beschäftigungsgrad ändert. Wenn in einer Periode die Menge der produzierten Leistungseinheiten größer oder kleiner ist als in den vorhergehenden, so verteilen sich die fixen Kosten auf eine höhere oder niedrigere Zahl von Leistungseinheiten. Dadurch ändern sich auch die Selbstkosten pro Leistungseinheit. Die anderen Ursachen für die Veränderung in der Kostengestaltung verwischen sich also bei schwankendem Beschäftigungsgrad. Will man sie erkennen, so muß man den Beschäftigungsgrad aus der Rechnung eliminieren. Dies geschieht durch die Proportionalpreisverrechnung. Die fixen Kosten werden zunächst aus der Rechnung ausgeschaltet, da sie es sind, die bei Veränderung des Beschäftigungsgrades die Veränderung der Selbstkosten pro Einheit hervorrufen. Sie werden dann erst dem fertigen Produkt zugeschlagen. Auf diese Weise kann man in den Unterbetrieben die anderen Gründe für die Veränderung in der Kostengestaltung erkennen.

### f. Aufwand und Kosten.

Um den Unterschied zwischen Aufwand und Kosten sehen zu können, ist es zunächst zweckmäßig, einen Blick auf die beiden verschiedenen Rechnungsarten zu werfen, in denen die beiden Begriffe zur Geltung kommen. Während der Begriff des Aufwandes aus der Erfolgsrechnung stammt, kennen wir den Kostenbegriff aus der Selbstkostenrechnung. In der Erfolgsrechnung kann jeder Aufwandsvorgang mit einer Ausgabe für Rechnung des Betriebes in Zusammenhang gebracht werden. Diese Ausgabe kann in der Vergangenheit liegen und wieder rückverrechnet worden sein, soweit das betreffende Aufwandsgut bisher noch nicht verzehrt wurde. Die Ausgabe kann in derselben Rechnungsperiode erfolgen, wie der Aufwand, wenn Barzahlung für das Aufwandsgut geleistet wird oder wenn die Rückzahlung der Schulden für ein in der laufenden Rechnungsperiode gekauftes Gut noch in derselben Periode erfolgt, und sie kann in der Zukunft liegen, wenn auf Kredit eingekauft und erst in einer folgenden Periode gezahlt wird. Derjenige Güterverzehr, dem keine Ausgabe im eben beschriebenen Sinn zugrunde liegt, kann nie Aufwand der Erfolgsrechnung werden. So wird also der Verbrauch von

geschenkten Gütern nicht Aufwand. Andererseits gibt es eine Reihe von Aufwendungen, die an sich mit der Erstellung der Betriebsleistung nichts zu tun haben, die aber trotzdem als Aufwand verrechnet werden, da sie im eben beschriebenen Sinn Ausgaben für Rechnung des Betriebes darstellen. Diese Art des Aufwands nennt man den neutralen Aufwand [1]). Dieser Aufwand kann nicht aus der Erfolgsrechnung ausgeschaltet werden, da dieser Rechnung der Grundsatz der Kontinuität zugrundeliegt.

In der Selbstkostenrechnung liegt der Grundsatz der Kontinuität nicht vor. Insofern ist es möglich, Ziffern, die in der Erfolgsrechnung notwendigerweise berücksichtigt werden müssen, außer Acht zu lassen und andererseits solche, die in der Erfolgsrechnung fortfallen, in der Selbstkostenrechnung zur Verrechnung zu bringen. Da es in der Selbstkostenrechnung die starren Grundsätze der Erfolgsrechnung nicht gibt, ist man durch erstere in der Lage, die Kosten, d. h. den Güterverzehr, gesehen im Hinblick auf die Betriebsleistung, zu erfassen. Die Begriffe Aufwand und Kosten decken sich zwar teilweise, jedoch nicht vollständig. Der neutrale Aufwand, der nichts mit der Betriebsleistung zu tun hat, gehört nicht zu den Kosten. Andererseits gibt es Kosten, die nicht Aufwand sind, weil sie zu keiner Zeit Ausgabe werden und daher in die Erfolgsrechnung nicht hineingebracht werden können. Diese Kosten nennt man Zusatzkosten [2]). Hierzu gehören z. B. geschenkte Aufwandsgüter oder Zinsen für das Eigenkapital.

### g. Kostenarten, Kostenstellen, Kostenträger.

In der Selbstkostenrechnung pflegt man die Kosten nach sogenannten Kostenarten zu gliedern. Solche Kostenarten sind Löhne, Gehälter, Materialien, Abschreibungen auf Anlagegüter, Zinsen usw. Diese Kostenarten werden dann zunächst den Kostenstellen belastet. Zu diesem Zweck wird die Gesamtunternehmung in Kostenstellen eingeteilt, d. h. Stellen, an denen die Kosten aufgewendet werden. Die Einteilung in Kostenstellen wird sowohl in den Hauptbetrieben als auch deren Hilfsbetrieben, sowie in ihren Abteilungen vorgenommen. Die Stellenrechnung kann aber auch so weit gehen, daß die verschiedenen Arbeitsstellen als Kostenstellen angesehen werden. Auf den Kostenstellen werden die Kosten z. T. wieder an andere Kostenstellen übertragen, so werden die Kosten der Hilfsbetriebe für Heizung, Beleuchtung, Wasserversorgung an andere Kostenstellen weitergeleitet. Der andere Teil der Kosten wird von den Stellen auf die Kostenträger übertragen. Hierunter sind die einzelnen Halb- und Fertigfabrikate zu verstehen, für welche letzten Endes die Kosten aufgewendet werden.

---

[1]) Schmalenbach, Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik, S. 12. Leipzig 1930.

[2]) Schmalenbach, a. a. O. S. 12.

### h. Einteilung der Kosten.

Abgesehen von der Einteilung der Kosten nach Kostenarten können die Kosten noch im Hinblick auf zwei andere Gesichtspunkte unterschieden werden. Einmal kann man sie unterteilen je nach der Möglichkeit, sie zu den einzelnen Kostenträgern in Beziehung zu bringen. Bei der Herstellung eines Produktes gibt es Kosten, die speziell zur Erzeugung dieses Produkts aufgewendet werden. Hierzu gehören die Kosten für die bestimmten Materialien und die produktiven Löhne, d. h. diejenigen Löhne, mit denen man ein bestimmtes Produkt belasten kann, ohne sie erst repartieren zu müssen. Diese Kosten nennt man direkte Kosten oder Maßkosten.

Andere Kosten können nicht ohne weiteres in Beziehung zu dem Kostenträger gebracht werden. Hierzu gehören die Kosten für die Verwaltung, Heizung usw. Man nennt sie Gemeinkosten oder indirekte Kosten.

Eine andere Unterteilung der Kosten wird vorgenommen im Hinblick auf ihr Verhalten bei einer Veränderung des Beschäftigungsgrades. Diejenigen, welche bei Steigen oder Fallen des Beschäftigungsgrades in ihrer Gesamtheit gleich bleiben, nennt man fixe Kosten. Wenn solche fixen Kosten vorliegen, ändern sich jedoch bei Veränderung des Beschäftigungsgrades die Selbstkosten pro Leistungseinheit. Wenn bei der Herstellung von 100 Produktionseinheiten Kosten in derselben Höhe aufgewendet werden müssen wie für 200 Einheiten, so verteilen sich im letzteren Fall die Kosten auf die doppelte Menge von Produktionseinheiten. Die Selbstkosten pro Stück haben daher nur die halbe Höhe derjenigen im ersten Fall.

Anders verhält es sich bei den sogenannten proportionalen Kosten. Diese ändern sich in ihrer Gesamtheit proportional zu dem Beschäftigungsgrad. Kostet also die Herstellung von 100 Einheiten 100,— RM, so sind für 200 Einheiten 200,— RM aufzuwenden. Pro Stück bleiben die Kosten unverändert. In unserem Beispiel betragen die Selbstkosten pro Einheit bei jedem Beschäftigungsgrad 1,— RM.

Degressive Kosten liegen vor, wenn bei Steigen des Beschäftigungsgrades die Kosten zwar auch steigen, aber nicht in dem Maße wie jener. Umgekehrt ist es bei fallendem Beschäftigungsgrad.

Unter progressiven Kosten versteht man diejenigen, die bei Steigen und Fallen des Beschäftigungsgrades ebenfalls steigen bzw. fallen, aber stärker als der Beschäftigungsgrad.

Regressive Kosten sind diejenigen, welche in ihrer absoluten Höhe fallen, und zwar trotz Erweiterung des Beschäftigungsgrades.

Die eben beschriebene Einteilung der Kosten ist mehr theoretischer als praktischer Natur. In der Praxis wird für die Kosten im Hinblick auf ihr Verhalten bei schwankendem Beschäftigungsgrad lediglich eine Zweiteilung vorgenommen. Hier nennt man diejenigen, auf welche eine Veränderung des Beschäftigungsgrades keinen

Einfluß hat, die Zeitkosten oder Kosten, welche auch dann aufgewendet werden müßten, wenn der Betrieb stillgelegt wäre. Hierzu gehören die Kosten für die Gebäudeunterhaltung, Abschreibungen, ein Teil der Löhne usw. Als Gegensatz hierzu sind die Mengenkosten anzuführen, die sich bei einer Veränderung des Beschäftigungsgrades ebenfalls verändern. In diese Kategorie gehören z. B. die Materialkosten, produktive Löhne usw.

### i. Ziffern für die Betriebskontrolle.

Im Rahmen der Buchführung, die in einem Betriebe durchgeführt wird, kann man 2 verschiedene Unterabteilungen unterscheiden, nämlich die Geschäftsbuchführung und die Betriebsbuchführung. Erstere hat den Zweck, den Jahreserfolg zu errechnen. Sie hat offiziellen Charakter und unterliegt gesetzlichen Bestimmungen. Außerdem finden bei der Bilanz noch andere Gesichtspunkte ihre Berücksichtigung, so z. B. Finanzierungspolitik, Steuerfragen usw. Da infolgedessen die Geschäftsbuchführung in starre Bahnen geleitet ist, und außerdem eine Reihe von fremden Gesichtspunkten eine Rolle spielen, die mit dem Gang des Betriebes selbst nichts zu tun haben, so ist es nicht möglich, die Geschäftsbuchhaltung auch der Gewinnung von Zahlen für die Kontrolle der Betriebsgebarung unterzuordnen. Diesen Erfordernissen entspricht der andere Teil der Buchhaltung, die Betiebsbuchführung, die sich in der Hauptsache aus der Kalkulation und der kurzfristigen Erfolgsrechnung zusammensetzt. Die Betriebsbuchführung kann eine vollkommen selbständige Rechnung sein und als solche neben der Jahreserfolgsrechnung her durchgeführt werden. Neuerdings gehen aber die Bestrebungen dahin, daß man sie in den Rahmen der Jahreserfolgsrechnung einbezieht. Hierzu dient der von Schmalenbach erfundene Kontenrahmen [1]).

Wie wir in Abschnitt f gesehen haben, besteht keine vollkommene Übereinstimmung zwischen den Begriffen Aufwand und Kosten. Die neutralen Aufwendungen müssen aus der Selbstkostenrechnung ausgeschieden werden. Der Kontenrahmen ermöglicht dieses Verfahren dadurch, daß er die neutralen Aufwendungen aus der Betriebsbuchführung ausschaltet. Die Zusatzkosten werden in einer Gruppe der Klasse 3 des Kontenrahmens zur Verrechnung gebracht. Hier befindet sich also z. B. ein Konto Zinsen für Eigenkapital. Da es sich hier lediglich um einen kalkulatorischen Begriff handelt und diesen Kosten keine Ausgabe in irgend einer Form zugrundeliegt, entsteht auf dem beschriebenen Konto ein Habenposten, welcher als Aufwand bzw. Kosten auf der Sollseite der entsprechenden Konten der Kostenstellen oder Kostenträger gegengebucht wird. Hierdurch entsteht in der Betriebsbuchführung ein höherer Aufwand als in der Geschäftsbuchführung, da in der ersten Rechnung die Zusatzkosten berücksichtigt wer-

---

[1]) S. S. 25.

den, was in der letzteren nicht der Fall ist. Um den Ausgleich zwischen Betriebs- und Geschäftsbuchführung zu erreichen, werden die Zusatzkosten in der Jahresschlußrechnung wieder als Ertrag gerechnet. Der Habensaldo des eben beschriebenen Zinsenkontos wird daher in der Jahresgewinn- und Verlustrechnung zum Ertrag gerechnet.

Abb. 1. Der Kontenrahmen [1])

| | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Klasse 0–9. | | | | | | | | | |
| Ruhende Konten | Bewegte Konten | | | | | | | | |
| | Finanz-Konten | Konten der Aufwands-Leistungs- und Erlösrechnung | | | | | | | |
| | | Neutraler Aufwand neutraler Ertrag nur der Jahres-erfolgs-rechnung ange-hörend [2]) | Konten der Betriebsgebarung, Kalkulation und Monats-erfolgsrechnung | | | | | | |
| | | | Aufwandsarten bezw Kostarten | | Freie Klasse | Kostenstellen | | Kosten-träger | Verkaufs-kosten und Gesamt-Ab-rechnung |
| | | | Aufwand nicht in Neben-buch-haltungen aufge-zeichnet | Aufwand in Neben-buch haltungen aufge-zeichnet | Wahl-weise Kosten-arten-ver-rechnung retro grad oder Kosten-stellen (Ver-waltungs-betrieb) | Hilfs-betrieb | Haupt-betrieb | Halb- und Fertig-fabrikate | |
| 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Geschäftsbuchhaltung | | | Betriebsbuchhaltung | | | | | | Wahlweise Geschäfts- oder Betriebsbuch-haltung |

1) Schmalenbach, Der Kontenrahmen, Leipzig 1930.
2) Falls Monatserfolgsrechnung den gesamten Erfolg des Unternehmens ausweist.

Außer der Selbstkostenrechnung gehört zu der Betriebsbuchführung noch die kurzfristige Erfolgsrechnung. Diese kann nach verschiedenen Gesichtspunkten durchgeführt werden, je nach dem Zweck, welchen man mit ihr verfolgt. Die kurzfristige Erfolgsrechnung kann den Zweck haben, beispielsweise jeden Monat den Erfolg des Betriebes zu zeigen, um den Wirtschafter dauernd über die Wirtschaftlichkeit des Betriebes auf dem Laufenden zu halten.

Der andere Zweck, welcher in den meisten Fällen mit der kurzfristigen Erfolgsrechnung verbunden wird, ist die Kontrolle der Betriebsgebarung. Hierbei kommt es weniger darauf an, monatlich den tatsächlichen Erfolg zu errechnen, sondern man will in erster Linie Vergleichsziffern erhalten. Man errechnet daher nicht den Unternehmungserfolg, sondern den sogenannten Betriebserfolg. Ersteren kennen wir aus der Jahresschlußrechnung. Beim Zustandekommen dieses Erfolges spielen eine Reihe von Faktoren eine Rolle, die mit der Betriebsgebarung nichts zu tun haben. Diese Einflüsse können sich herleiten von der Konjunktur, Struktur, Mode und Saison [1]). Ferner werden eine Reihe von Aufwendungen darin verrechnet, die nicht mit der Erstellung der Betriebsleistung in Zusammenhang gebracht werden können, so die neutralen Aufwendungen, und außerdem wird der Güterverkehr, welcher im Sinn der Erfolgsrechnung nicht Aufwand ist (Zusatzkosten), jedoch mit der Erstellung der Betriebsleistung in Zusammenhang gebracht werden muß, nicht in dem Unternehmungserfolg berücksichtigt. Infolgedessen ergeben sich aus dem Unternehmungserfolg keine geeigneten Vergleichszahlen für die Kontrolle der Betriebsgebarung. Um solche Ziffern zu erhalten, ermittelt man zweckmäßiger Weise den Betriebserfolg. Hierbei werden alle betriebsfremden Einflüsse ausgeschaltet, dagegen das, was mit der Betriebstätigkeit unmittelbar zusammenhängt, berücksichtigt. Wir finden hier eine Übereinstimmung mit der Selbstkostenrechnung, sofern diese ebenfalls auf die Betriebskontrolle abgestellt ist. Der Unterschied besteht lediglich darin, daß bei der kurzfristigen Erfolgsrechnung die Rechnungsperiode, bei der Selbstkostenrechnung die Leistungseinheit zugrundeliegt. Insofern ist es auch möglich, beide Rechnungsarten gleichzeitig auf Grund desselben Kontenrahmens zur Durchführung zu bringen.

Die Kontrolle der Betriebsgebarung wird im Rahmen der kurzfristigen Erfolgsrechnung durch den sogenannten Zeitvergleich erreicht. Hierbei handelt es sich darum, daß derselbe Betrieb im Hinblick auf verschiedene Rechnungsperioden verglichen wird. Man will bei dieser Art des Vergleichs die Veränderung des Betriebes erkennen, die lediglich auf der Betriebsgebarung beruhen. Demnach müssen die Veränderungen infolge der wechselnden Außeneinflüsse aus der Rechnung eliminiert werden. Hierzu gehören einmal die Verände-

---

[1]) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 274.

rungen des sogenannten Preisgefälles[1]). Hierunter versteht man den Unterschied zwischen dem Preis der Betriebsleistungen und dem Preis der zur Erstellung der Betriebsleistungen hereingenommenen Materialien, Löhne usw. Bei Waren mit schwankendem Preis ändert sich das Preisgefälle von Periode zu Periode, was für den Vergleich störend wirkt. Man fängt die Schwankungen dadurch ab, daß man statt der Ein- und Verkaufspreise feste Verrechnungspreise zur Anwendung bringt. Der dadurch auf den Materialienkonten entstehende Gewinn bzw. Verlust wird auf ein besonderes Außenerfolgskonto abgebucht, und so werden diese Außeneinflüsse aus der Betriebsbuchführung herausgenommen.

Um die Kontrolle der Betriebsgebarung durch den Zeitvergleich durchführen zu können, muß man ferner einen anderen Einfluß aus der Rechnung eliminieren, welcher erhebliche Störungen bei dieser Kontrolle verursacht, nämlich den Einfluß des Beschäftigungsgrades. Wenn dieser Schwankungen unterliegt, so ändern sich die Voraussetzungen der zu vergleichenden Perioden. Hierdurch entstehen Veränderungen, die nicht auf das zurückzuführen sind, was man durch die Betriebskontrolle erkennen will. Man muß daher versuchen, die Einflüsse durch einen schwankenden Beschäftigungsgrad ebenfalls aus der Rechnung auszuscheiden. Hierbei kann man so vorgehen, daß man eine Trennung zwischen fixen und proportionalen Kosten vornimmt und die fixen Kostenbestandteile aus der Rechnung ausschaltet[2]).

Neben dem Zeitvergleich gibt es den sogenannten Betriebsvergleich. Hierbei werden nicht die gleichen Betriebe zu verschiedenen Zeiten, sondern verschiedene Betriebe in bezug auf eine Rechnungsperiode verglichen. Es handelt sich dabei weniger darum, die Betriebsgebarung und ihre Veränderung zu erkennen, sondern man will einen Einblick in die Struktur des Betriebes gewinnen. Voraussetzung für die Wirksamkeit des Betriebsvergleichs ist, daß man den Vergleich mit gleichartigen und unter denselben Voraussetzungen arbeitenden Betrieben vornehmen kann.

Der Zeitvergleich ermöglicht die Kontrolle dadurch, daß er Veränderungen in der Betriebsgebarung anzeigt. Er zeigt jedoch nicht an, ob das Bestehende den wirtschaftlich günstigsten Zustand darstellt. So kann z. B. der Verbrauch an bestimmten Materialien in einem Betrieb schon von vornherein viel zu groß sein. Durch den Zeitvergleich erkennt man, ob sich der Verbrauch in den verschiedenen Perioden noch vergrößert oder verringert hat. Dagegen erkennt man nicht die Tatsache, daß der Verbrauch an diesen Materialien schon an sich zu hoch ist. Hierin liegt die Funktion des Betriebsvergleichs. Dadurch, daß man die Ergebnisse des eigenen Betriebes mit

---

[1]) S. Schmalenbach, a. a. O. S. 277.
[2]) S. S. 21.

denen anderer Betriebe vergleicht, erhält man Maßstäbe für die Richtigkeit der Betriebsstruktur.

Wenn der Betriebsvergleich durchgeführt werden soll, ist es notwendig, daß für die zu vergleichenden Betriebe das Zahlenmaterial nach den gleichen Gesichtspunkten zusammengestellt wird. Die in Frage kommenden Zahlen gehen größtenteils ebenfalls aus der Betriebsbuchführung hervor. Die Gesichtspunkte, welche bei ihrer Zusammenstellung zum Zuge kommen, entsprechen im allgemeinen denjenigen, die für den Zeitvergleich beobachtet werden. Dies gilt besonders für die Ausschaltung der Einflüsse des Beschäftigungsgrades, die Berücksichtigung der Zusatzkosten und das Ausscheiden des neutralen Aufwandes. Dagegen ist die Ausscheidung der Veränderungen durch das Preisgefälle nicht erforderlich, da sich der Vergleich auf dieselbe Periode bezieht.

### k. Erfolgsspaltung.

Wir haben schon im vorhergehenden Abschnitt auf den Unterschied zwischen Betriebserfolg und Unternehmungserfolg hingewiesen. Um eine Kontrolle der Betriebsgebarung zu haben, ist es notwendig, die auf den Betrieb einwirkenden Außeneinflüsse auf der Rechnung zu eliminieren und zu diesem Zweck den Betriebserfolg zu errechnen. Diese Betriebserfolgsrechnung wird daher neben der Jahreserfolgsrechnung, bzw. im Rahmen derselben, durchgeführt. Diese Maßnahmen nennt man Erfolgsspaltung. Bei der Verrechnung des Betriebserfolges werden, wie schon beschrieben, besondere Verrechnungspreise zur Anwendung gebracht und eine Trennung zwischen fixen und proportionalen Kosten zugrundegelegt. Die Berechnung des Betriebserfolges im Rahmen der gesamten Erfolgsrechnung wird durch eine entsprechende Zusammenstellung und Einteilung der Kosten ermöglicht. Aus einem Teil dieser Zusammenstellung geht der Betriebserfolg hervor. Die Differenz zwischen Betriebserfolg und Gesamtergebnis wird dann auf sogenannten Außenerfolgskonten wieder ausgeglichen, sodaß gleichzeitig beide Arten des Erfolges errechnet werden können.

Die Trennung der Erfolge in Betriebserfolg und Außenerfolg beruht im Anfang immer auf einer willkürlichen Unterstellung. Dies gilt namentlich bei der Ausschaltung der Unterschiede im Preisgefälle, welches man auf Grund einer Unterstellung einmal festgesetzt hat. Wenn man diese Unterstellung aber einmal vorgenommen hat und an den dabei festgesetzten Zahlen festhält, so ergibt sich daraus Material, welches namentlich für die Beurteilung der äußeren und inneren Einflüsse auf die Wirtschaftlichkeit des Betriebes äußerst wichtig und wertvoll ist.

# III. Teil.

# Das landwirtschaftliche Wirtschaftsrechnen.

## A. Allgemeines.

### I. Die Erfolgsbegriffe im landwirtschaftlichen Rechnungswesen.

Im landwirtschaftlichen Rechnungswesen finden sich eine Reihe von Erfolgsbegriffen. Der Unterschied innerhalb dieser Begriffe ergibt sich daraus, daß der Landwirt verschiedene Einstellungen seinem Betrieb gegenüber haben kann, daß mehrere Auffassungen über die Zugehörigkeit einzelner Größen zum Aufwand geltend gemacht werden und daß man mit der Errechnung von Erfolgsziffern verschiedene Zwecke verfolgen kann.

#### 1. Der Reinertrag.

Der Deutsche Landwirtschaftsrat definiert den Reinertrag folgendermaßen: Der Reinertrag ist der geldmäßige Ausdruck des Wirtschaftserfolges eines schuldenfrei gedachten Betriebes. Er wird errechnet als Unterschied zwischen Rohertrag und Betriebsaufwand, zu welchem außer dem Lohnanspruch des Betriebsleiters und seiner Familienangehörigen die auf dem Betrieb ruhenden Steuern und Lasten zu zählen sind. Gemäß dieser Definition werden die Schuldzinsen nicht als Aufwand, sondern als Bestandteil des Erfolges angesehen. Der Gedankengang ist hierbei etwa folgender: Wenn wir uns die Bilanz eines Betriebes ansehen, so finden wir auf der linken Seite die Aktiven, d. i. dasjenige, mit dem der Wirtschafter tätig wird, um die Betriebsleistungen zu erstellen. Aus der Passivseite der Bilanz geht hervor, wem die Aktiven gehören, ob es sich um Eigenkapital oder um fremdes Kapital handelt, inwieweit die aktiven Betriebsteile den Gläubigern gehören. Wenn der Betrieb nun einen Erfolg abwirft, so muß dieser denjenigen zugute kommen, denen der Betrieb gehört, also teils dem Besitzer, teils den Gläubigern. Der Teil des Erfolges, der an letztere abgeführt werden muß, besteht in

den Schuldzinsen. Mit anderen Worten ist der Reinertrag die gesamte Verzinsung der im Betrieb arbeitenden Aktiven, unabhängig davon, wem dieselben gehören. Der Reinertrag betrachtet den Erfolg vom Gesichtspunkt des Betriebes und seiner Ertragsfähigkeit aus. Er betont die Tatsache, daß die Ertragsfähigkeit eines Betriebes unabhängig von seiner Finanzierung, daß also die Fruchtbarkeit eines Ackers nichts mit der Frage zu tun hat, wem er gehört. Diese Betrachtungsweise spielt eine besondere Rolle für den Betriebsvergleich. Man sucht die Wirtschaftlichkeit eines Betriebes auch dadurch zu beobachten, daß man ihn mit anderen, unter ähnlichen Bedingungen arbeitenden Betrieben in Bezug auf seine Ertragsfähigkeit vergleicht. Zu diesem Zwecke muß jedoch der Aufwand für Kapitalnutzungen eliminiert werden. Dieser Aufwand ist abhängig von der Form der Finanzierung, die in jedem Betriebe wieder anders ist. Wenn man sie also in diesem Fall berücksichtigen würde, so wäre eine Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse nicht gegeben.

Wir haben schon in der Einleitung darauf hingewiesen, daß die Anwendung des Betriebsvergleichs im landwirtschaftlichen Rechnungswesen weitgehende Verbreitung gefunden hat. Demgemäß hat auch der Reinertrag als Erfolgsbegriff die größte Bedeutung erlangt.

### 2. Die Vermögensrente.

Die Vermögensrente wird errechnet als Differenz zwischen Aufwand und Ertrag. Der Unterschied gegenüber dem Reinertrag besteht darin, daß bei der Vermögensrente die Schuldzinsen als Aufwand gerechnet werden. Im übrigen unterscheidet sie sich durch nichts vom Reinertrag. Die Vermögensrente ist derjenige unter den landwirtschaftlichen Erfolgsbegriffen, welcher dem bekannten Gewinnbegriff aus den anderen Wirtschaftszweigen am nächsten kommt. Sie sieht den Erfolg mehr vom Standpunkt des Wirtschafters aus, der einen Aufwand einsetzt, um eine Leistung zu erstellen. Von diesem Gesichtspunkt aus gesehen handelt es sich bei den Kapitalnutzungen, die sich der Wirtschafter durch den Zins erkaufen muß, in demselben Maße um Aufwand, als das bei der Überlassung von Dienstleistungen, die in den Löhnen und Gehältern ihren Ausdruck finden, oder gar bei dem Einsatz an Materialien oder Anlagegütern der Fall ist. Die Vermögensrente dient in erster Linie dem Zweck der Erfolgsrechnung. Dagegen ist sie ungeeignet, wenn es sich darum handelt, einen Betriebsvergleich durchzuführen. Die Aufwendungen für Kapitaleingänge hängen von der Finanzierung der einzelnen Betriebe, d. h. von der Frage ab, inwieweit die Betriebe mit fremdem oder mit eigenem Kapital arbeiten. Da dies bei den einzelnen Betrieben ganz verschieden ist, kann ein Vergleich mehrerer, unter sonst ähnlichen Bedingungen arbeitender Betriebe auf Grund des besprochenen Erfolgsbegriffs nicht erfolgen.

Der Begriff der Vermögensrente bleibt in Bezug auf seine Verbreitung wesentlich hinter dem des Reinertrages zurück. Vielfach wird als Ergänzung neben dem Reinertrag die Vermögensrente errechnet, indem man vom Ersteren die Schuldzinsen subtrahiert.

## 3. Die Reinertragsdifferenz.

Die Errechnung der Reinertragsdifferenz erfolgt in der Weise, daß man von dem Reinertrag den Zinsanspruch für das gesamte Aktivkapital subtrahiert. Bei diesem Erfolgsbegriff werden also nicht nur die Zinsen für das fremde Kapital als Aufwand gerechnet, sondern auch diejenigen für das eigene Kapital. Die Zinsen für das Eigenkapital zählt man nicht zum Aufwand, sondern zu den Kosten [1]. Diese beiden Begriffe, Aufwand und Kosten, haben zwar vieles gemeinsam, sie decken sich aber nicht ganz. Der sogenannte neutrale Aufwand, der nichts mit dem Betrieb zu tun hat, gehört nicht zu den Kosten. Andererseits können die sogenannten Zusatzkosten, zu denen auch die Zinsen für das Eigenkapital gerechnet werden, nicht mehr zum Aufwand gerechnet werden. Bei der Reinertragsdifferenz werden also Aufwand und Kosten zusammengelegt und neben dem Aufwand noch Zusatzkosten berücksichtigt. Es handelt sich also um eine Gegenüberstellung von Aufwand und Kosten einerseits und Ertrag andererseits. Die Reinertragsdifferenz zeigt dem Wirtschafter, in welchem Verhältnis das Betriebsergebnis zu der normalen Verzinsung von Betriebskapital steht, ob die Verzinsung des Aktivkapitals im Betrieb hinter der normalen Verzinsung zurückbleibt oder ob sie ihr überlegen ist.

Die Errechnung der Reinertragsdifferenz erfolgt im Verhältnis zu der Verbreitung des Reinertrages selten und wird, wenn überhaupt, nur in Verbindung mit diesem durchgeführt.

## 4. Der Unternehmergewinn.

Als Unternehmergewinn bezeichnet man die Differenz zwischen der Vermögensrente und dem Zinsanspruch des Eigenkapitals. Letzterer ist der Zins, den der Eigentümer des Betriebes normalerweise erhalten würde, wenn er die Nutzungen seines Kapitals anderen überließe. Der Unternehmergewinn soll dem Landwirt also zeigen, ob und inwieweit er sein Eigenkapital durch seine Unternehmertätigkeit besser ausnützt. Es handelt sich also hier um eine subjektive Betrachtungsweise des Landwirts als Unternehmer.

Auch der Unternehmergewinn wird, wie die Reinertragsdifferenz, nie selbständig errechnet, sondern hat vielmehr lediglich ergänzende Bedeutung. Seine Errechnung kommt auch nicht besonders häufig vor.

[1] S. S. 25.

## II. Die Verrechnungspreise in der Landwirtschaft.

Will man einen landwirtschaftlichen Betrieb zerlegen, um den Erfolg der einzelnen Betriebszweige zu errechnen, so ist es notwendig, eine Erscheinung zu berücksichtigen, die in der Landwirtschaft eine sehr große Rolle spielt und auf die schon in Teil I besonders hingewiesen wurde [1]). In diesen Unternehmungen findet nämlich zwischen den einzelnen Betriebszweigen ein sehr reger Leistungsverkehr statt. Um die Erfolgsermittlung für jeden Betriebszweig durchführen zu können, muß man diesen innerbetrieblichen Leistungsverkehr wertmäßig erfassen. In diesem Zusammenhang ergeben sich die Probleme der Verrechnungspreise. Es erhebt sich die Frage, welche Preise man für die Leistungen eines Betriebszweiges an einen anderen in Anrechnung bringen soll. In der Praxis kommen verschiedene Arten von Verrechnungspreisen vor.

Bei einem Teil der innerbetrieblichen Leistungen handelt es sich um marktgängige Produkte. Für diese gibt es einen bestimmten Marktpreis. Für solche Erzeugnisse wird in den Betrieben, in welchen der innerbetriebliche Leistungsverkehr rechnerisch wertmäßig erfaßt wird, wo aber keine Kalkulation durchgeführt wird, vorwiegend der Marktpreis ermittelt und als Maßstab der Verrechnung zugrundegelegt.

Eine Reihe von Produkten haben jedoch nur innerbetrieblich eine Bedeutung und gelangen lediglich ausnahmsweise zum Verkauf. Daher haben diese auch keinen bestimmten Marktpreis. Für solche Erzeugnisse werden vielfach Vergleichspreise bei der Verrechnung benützt. Man untersucht die zu verrechnenden Produkte in Bezug auf ihre Brauchbarkeit, einen bestimmten Zweck zu erfüllen und vergleicht sie dann mit anderen Produkten, mit denen derselbe Zweck erfüllt werden kann und für die man einen bestimmten Marktpreis kennt. Diese Verrechnungsmethode wird z. B. bei der Bewertung von Grünfutter angewandt. Hier wird der Vergleichspreis folgendermaßen errechnet. Man stellt auf Grund von Analysen fest, welche Mengen von Nährstoffen im dz. der Substanz enthalten sind und bewertet dann nicht die Substanz, sondern den Nährstoff. Als Maßstab für die Bewertung errechnet man die Preise für die fraglichen Nährstoffe. Diese sind auch in Produkten enthalten, für welche ein Marktpreis bekannt ist. Man stellt fest, wieviel die Nährstoffeinheit in diesen Produkten kosten. Angenommen, der Preis für den dz. eines Futtermittels, in welchem 5 % Eiweiß enthalten sind, beträgt 10,— Reichsmark. 5 kg Eiweiß würden dann 10,—, 1 kg dementsprechend 2,— RM kosten.

Dieselben Berechnungen werden auch gemacht bei der Ermittelung von Verrechnungspreisen für Stalldünger. Hier werden die in dem Produkte enthaltenen Pflanzennährstoffe bewertet, und zwar nach

---

[1]) S. S. 9.

Maßstab der in den Kunstdüngemitteln enthaltenen Pflanzennährstoffen. Die Bedenken, die sich gegen die Anwendung dieser Vergleichsbewertung geltend machen, ergeben sich aus der Tatsache, daß der Nutzen der zu vergleichenden Produkte nie ganz auf einen Nenner gebracht werden kann. Dies ist namentlich der Fall bei den Düngemitteln. Die natürlichen Düngemittel können nie vollkommen mit den künstlichen verglichen werden, da erstere eine Eigenschaft haben, die letzteren abgeht, nämlich die, daß sie für die Aufrechterhaltung und Förderung des Bakterienlebens im Boden bestimmend sind.

Die andere Art der Verrechnung, die in einem landwirtschaftlichen Betriebe zur Anwendung gelangt, ist die Selbstkostenpreisverrechnung. Für diese Verrechnungsart gibt es eine erhebliche Schwierigkeit. In einem landwirtschaftlichen Betrieb fließt der Strom der innerbetrieblichen Leistungen nicht in einer bestimmten Richtung, sondern er ist häufig auch gegenseitiger Natur. Es kommt sehr oft vor, daß ein Betriebszweig Leistungen an einen anderen abgibt, von dem er selbst wieder Leistungen erhält. Will der Betriebszweig A seine Selbstkosten und die Verrechnungspreise für seine Leistungen berechnen, so muß er auch die Preise für die Leistungen des Betriebszweiges B kennen. Dieser wiederum muß, um seine Kosten und somit die Verrechnungspreise für seine Leistungen ermitteln zu können, die Preise für die Leistungen aus dem Betriebszweige A wissen. Weder A noch B können also ihre Selbstkosten feststellen, da keiner die Preise für die Leistungen des anderen kennt.

Es handelt sich nun meistens nicht um zwei, sondern um eine ganze Reihe von Betriebszweigen, die in dieser Weise miteinander zusammenhängen. Den Schwierigkeiten, die hierdurch bei der Errechnung der Selbstkosten entstehen, sucht man dadurch zu begegnen, daß man an der Stelle mit vorläufigen Schätzungen in diese Kette eingreift, an der die geringste Fehlermöglichkeit herrscht. Man muß beispielsweise die Kosten für das Heu kennen, um die Gespannkosten feststellen zu können. Umgekehrt ist zur Errechnung der Heukosten die Kenntnis der Gespannkosten erforderlich. Man berechnet zunächst die Heukosten und setzt hierbei die vermutlichen Gespannkosten ein. Man geht deshalb so vor, weil die Fehlermöglichkeit bei der Gewinnung der Heukosten in diesem Fall am geringsten sind. Die Gespannkosten sind bei der Erzeugung von Heu nicht so wichtig, wie die Heukosten in der Zugviehhaltung.

Zusammenfassend ist also zu sagen, daß bei gegenseitiger Belieferung und Kostenabhängigkeit die exakte Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten unmöglich ist und daß in diesem Falle der geringste Fehler als Ersatz zugrundegelegt wird. Auf nähere Einzelheiten wird noch bei der Beschreibung der Howard-Buchführung zurückzukommen sein, wo diese Probleme eine besondere Rolle spielen.

## III. Die Periodisierung von Aufwand und Ertrag.

Im landwirtschaftlichen Rechnungswesen ergeben sich bei der Periodisierung von Aufwand und Ertrag einzelne Sonderfragen. In der landwirtschaftlichen Buchführung hat sich ganz allgemein der 1. Juli als Bilanztermin eingebürgert. Dies hat auch in der Steuergesetzgebung seinen Niederschlag gefunden [1]). Wenn nun das Wirtschaftsjahr vom 1. Juli bis 30. Juni gerechnet wird, so ergibt sich für den Aufwand und Ertrag im Ackerbau folgendes Bild. Die Aufwendungen, die in einer Periode gemacht werden, gelten z. T. der Ernte der folgenden Periode. Die Ernteerträge, die in der betreffenden Periode erzielt werden, lassen sich auf die Saataufwendungen der vorhergehenden Rechnungsabschnitte zurückführen. Um nun eine richtige Periodisierung von Aufwand und Ertrag vornehmen zu können, muß man sich den Verlauf des Wirtschaftsprozesses folgendermaßen vorstellen. Am 1. Juli besteht das Ergebnis des landwirtschaftlichen Produktionsprozesses fast ausschließlich aus halbfertigen Erzeugnissen. Denken wir uns nun den Prozeß in kleine Phasen zerlegt, so werden die halbfertigen Produkte zur Herstellung der fertigen Erzeugnisse aufgewandt. Am 1. Juli sind die halbfertigen Produkte noch nicht als Aufwand verwendet worden. Sie müssen daher als Aufwand, der noch nicht Leistung geworden ist, rückverrechnet werden und erscheinen so in Gestalt des sogenannten Feldinventars als Aktiven in der Bilanz. Dies wird dann in dem nun beginnenden neuen Rechnungsabschnitt wieder Aufwand. Hierzu kommen dann noch die Aufwendungen bis zum Abschluß der Ernte und so ergibt sich dann der Aufwand, welcher auf die betreffende Ernte entfällt. Nunmehr beginnen wieder die Aufwendungen für die Ernte im folgenden Rechnungsabschnitt. Am Ende der laufenden Periode sind als Ergebnis wieder die halbfertigen Produkte vorhanden, die als noch nicht verbrauchter Aufwand rückverrechnet werden und so in Gestalt des Feldinventars als Aktiven in der Bilanz erscheinen. Auf diese Weise wird die Saat zu der aus ihr hervorgehenden Ernte in Beziehung gebracht. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn das Feldinventar in der Bilanz unberücksichtigt bleibt und wenn, wie wir annehmen müssen, der Bestand an Feldinventar jedes Jahr verschieden groß ist. Angenommen, in einem Rechnungsjahr ist eine normale Ernte erzielt worden, dagegen wird dann ein verhältnismäßig geringer Saat- und Bestellungsaufwand eingesetzt. Dies wird naturgemäß am Ende der Periode ein Rückgang des Feldinventars gegenüber dem Anfang des Jahres zur Folge haben. Würde man diese Veränderung des Feldinventars nicht in der Erfolgsrechnung berücksichtigen, so würde ein verhältnismäßig günstiges Ergebnis für das betreffende Rechnungsjahr zu verzeichnen sein, was

---

[1]) E. S. 103.

jedoch auf die falsche Rechnungsweise, nicht aber auf die innere Beziehung von Aufwand und Ertrag zurückzuführen wäre. Das nächste Rechnungsjahr würde eine verhältnismäßig geringe Ernte erbringen. Wenn man dann wieder den normalen Aufwand einsetzen würde, so ergäbe sich bei Nichtberücksichtigung des Feldinventars in der Erfolgsrechnung ein ungünstiges Bild, welches jedoch der tatsächlichen Wirtschaftlichkeit des Betriebes in dem betreffenden Jahr nicht entspräche. Will man also ein genaues Bild von der periodischen Wirtschaftlichkeit des landwirtschaftlichen Betriebes haben, so ist es notwendig, in der Erfolgsrechnung das Feldinventar zu berücksichtigen.

Wir kommen nun zu einer anderen Frage, die von Bedeutung ist, wenn es sich darum handelt, den Aufwand derjenigen Periode zu belasten, auf welche er tatsächlich entfällt. Es gibt im landwirtschaftlichen Betrieb bestimmte Aufwendungen, die anscheinend in einer Periode vollkommen verbraucht werden, die sich jedoch tatsächlich auf mehrere Perioden erstrecken. Wenn einem Grundstück Düngemittel in irgend einer Form zugeführt werden, und der Boden dadurch Pflanzennährstoffe in sich aufnimmt, so hat es den Anschein, als ob diese Düngemittel in der betreffenden Periode verbraucht würden. Dies ist jedoch tatsächlich nicht der Fall, denn der Verzehr der dem Boden zugeführten Nährstoffe erstreckt sich über mehrere Produktionsperioden und somit über mehrere Rechnungsabschnitte. Soll also der diesbezügliche Aufwand der in Frage kommenden Periode erfaßt werden, so darf man nicht den gesamten dem Boden zugeführten Düngervorrat in Anrechnung bringen. Ein Teil dieses Aufwandes muß vielmehr am Ende der Rechnungsperiode wieder rückverrechnet werden, indem man das übriggebliebene, noch im Boden befindliche Düngerkapital aktiviert. Von diesem Aktivum werden dann in den folgenden Jahren je nach dem Verbrauch entsprechende Abschreibungen gemacht. Die Schwierigkeit, die sich aus diesem Verfahren ergibt, liegt darin, daß man den Verbrauch an Nährstoffen im Boden nicht messen kann. Man muß sich daher, wie das auch bei dem Verbrauch der Anlagegüter der Fall ist, mit Schätzungen begnügen und auf Grund von Erfahrungssätzen die Abschreibungen vornehmen.

Der Arbeitsaufwand ist für die Hervorbringung der verschiedenen Kulturpflanzen nicht gleich groß. Für Hackfrüchte ist er z. B. wesentlich höher als für Getreide. Bei ersteren ergibt sich die Notwendigkeit von umfangreichen Hackarbeiten, die einen erheblichen Arbeitsaufwand bedingen. Durch die verstärkte Bodenbearbeitung wird aber die Intensität gefördert und der Boden auch bezüglich der Nachfrüchte ertragsfähiger gemacht. Man muß sich also darüber klar sein, daß der gesteigerte Arbeitsaufwand nicht nur der Hackfrucht selbst, sondern auch der Nachfrucht zugute kommt. Wollte man daher den Arbeitsaufwand in diesem Fall richtig verrechnen, so müßte man folgendermaßen vorgehen. Ein Teil des den Hack-

früchten verrechneten Arbeitsaufwandes müßte am Ende der Rechnungsperiode rückverrechnet, aktiviert und in der folgenden Periode der Nachfrucht belastet werden. Der Grund für die Tatsache, daß man im landwirtschaftlichen Rechnungswesen in dieser Weise noch nicht vorgegangen ist, liegt darin, daß hierdurch allzu große Schätzungen notwendig würden, und so der Grad der Ungenauigkeit und der Willkür, der hierdurch in die Rechnung hineingetragen würde, zu groß wäre. So erklärt sich auch, daß bei den Rentabilitätsberechnungen der verschiedenen Betriebszweige die Hackfrüchte immer schlechter abschneiden als ihre Nachfrüchte. Man muß sich aber bei der Beurteilung der Betriebszweige darüber klar sein, daß diese Zusammenhänge, die nicht in der Rechnung zum Ausdruck kommen, hierbei eine Rolle spielen.

## IV. Die Bewertung der Bestände.

Am Tage des Abschlusses befinden sich in einem Betriebe Bestände, die sich noch z. T. aus bereits fertiggestellten Leistungen, z. T. aus noch nicht verbrauchten Aufwandsgütern zusammensetzen können. Im landwirtschaftlichen Betrieb nennt man die Summe dieser Bestände den Gutsbesatz. Es ergibt sich nun die Frage, zu welchem Wert man die Bestände in der Schlußrechnung einsetzen soll. Der Wert der Aufwandsgüter und der Betriebsleistungen ist Schwankungen unterworfen. Die Aufwandsgüter hatten zu der Zeit, wo sie in den Betrieb hereingenommen wurden, einen anderen Wert als zur Zeit des Abschlusses, und ebenso haben die Betriebsleistungen, soweit sie sich in Beständen äußern können, einen anderen Wert bei ihrer Erstellung als zur Zeit des Abschlusses. Es besteht nun die Möglichkeit der Bewertung zu Beschaffungswerten und zu Zeitwerten, d. i. der Wert zur Zeit der Anschaffung, bzw. Herstellung einerseits und zur Zeit des Abschlusses andererseits.

Je nach der Anwendung dieser Bewertungsmöglichkeiten unterscheidet man bei der Bewertung der Betriebsleistungen drei Prinzipien, nämlich das Realisationsprinzip, das Zeitwertprinzip und das Niederstwertprinzip [1]). Das Realisationsprinzip beruht auf der Überlegung, daß die Leistung erst mit dem Ausgang der Rechnung aus dem Betrieb erstellt ist. Der Gewinn bzw. Verlust aus einer Leistung entsteht erst zu diesem Zeitpunkt. Somit werden alle fertigen, aber noch nicht verkauften Produkte zum Produktionskostenwert in dem Abschluß eingesetzt.

Kommt das Zeitwertprinzip zur Anwendung, so werden die Bestände an fertigen Produkten zu dem Wert in der Inventur eingesetzt, den diese zur Zeit des Abschlusses gerade auf dem Markt haben. Hierbei geht man nicht von der Vorstellung aus, daß der Gewinn bzw. der Verlust durch die Sachwertschwankungen bereits

1) S. Schmalenbach, a. a. O. S. 173 ff.

entstanden ist. In vielen Fällen werden diese beiden Prinzipien nicht scharf voneinander getrennt, sondern nebeneinander her gebraucht, und zwar nach dem Niederstwertprinzip. Hierbei werden der Anschaffungswert und der Zeitwert ermittelt und von diesen jeweils der niederste Wert eingesetzt.

Die Frage der Bewertung spielt im landwirtschaftlichen Betrieb für die fertigen, aber noch nicht verkauften Produkte eine geringere Rolle als für die anderen Teile des Gutsbesatzes. Das kommt daher, weil zu der Zeit, zu welcher der Abschluß in den meisten landwirtschaftlichen Betrieben vorgenommen wird, d. i. am 30. Juni, selten Vorräte an fertigen Produkten im Betrieb vorhanden sind. Ferner kommt hinzu, daß für viele Produkte gar keine Möglichkeit des Lagerns gegeben ist. Ein anderer Teil der Produkte kann nur beschränkte Zeit im Betrieb aufbewahrt werden. So kommt es, daß normalerweise nur ein geringer Vorrat an fertigen Produkten im landwirtschaftlichen Betrieb vorhanden ist. Von wesentlich größerer Bedeutung sind beim Abschluß die halbfertigen Erzeugnisse in Form des Feldinventars. Dies gehört materiell gesehen zu der 2. Gruppe von Vorräten, den Aufwandsgütern.

Die Vorräte an Aufwandsgütern teilen sich je nach Art der Möglichkeit, sie zu bewerten, in zwei Abteilungen, einmal gibt es diejenigen Güter, welche aus anderen Betrieben hereingenommen wurden und ferner diejenigen, welche Leistungen des eigenen Betriebes darstellen, die aber nicht zum Verkauf bestimmt sind, sondern wieder Aufwand desselben Betriebes werden. Für die erstere Gruppe besteht keine Schwierigkeit, den jeweiligen Anschaffungswert der Bewertung zugrundezulegen. Hierzu gehört der Einkaufspreis und die damit verbundenen Spesen, Transportkosten usw. Beim normalen Verlauf der Wirtschaftsführung ist die Anwendung des Anschaffungswertes das geeignetste Verfahren. Es können aber Fälle eintreten, bei denen diese Bewertungsart für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit unangebracht wäre. Dies wäre z. B. der Fall, wenn in einem Betrieb eine größere Menge von Vorräten irgendwelcher Art sich befände, die nicht unbedingt für die Betriebsdurchführung notwendig wären, sondern lediglich um eine günstige Konjunktur auszunützen in den Betrieb aufgenommen wurden, da man annahm, daß der Preis für die betreffenden Güter steigen würde. Wenn es sich also um derartige spekulative Vorräte handelt, und wenn die betreffenden Güter nicht an den Betrieb gebunden sind, sodaß sie im geeigneten Fall gleich verkauft werden können, ist die Bewertung nach Zeitwerten angebrachter.

Ein Teil der Aufwandsgüter ist nicht für den einmaligen Verbrauch bestimmt. Der Aufwand an einem solchen Gut besteht nicht in einem einmaligen Vorgang, sondern er erstreckt sich auf eine längere Zeitdauer. Es handelt sich hier um die Gebäude, Anlagen, Maschinen, Geräte, z. T. auch Nutztiere. Der Aufwand an diesen Gütern

wird durch die jährlich im Hinblick auf die Lebensdauer gemachten Abschreibungen erfaßt. Es handelt sich nun um die Frage, welcher Anfangswert diesen Abschreibungen zugrundegelegt werden soll. Ein Teil dieser Güter gehört zu der Gruppe, die wir gerade behandeln, nämlich zu den Aufwandsgütern, die aus vorgeschalteten Betrieben stammen, so die Gebäude, Maschinen, Geräte, die Nutztiere, soweit sie nicht im eigenen Betrieb aufgezogen wurden. Bei diesen Gütern geht man bei der Abschreibung in der Regel von dem Anschaffungswert aus.

Bei der Bewertung der Geräte ergibt sich vielfach deshalb eine Schwierigkeit, weil es sich um eine große Zahl von einzelnen Stücken handelt. Es wäre zu umständlich, für jedes Gerät einen Wert durch Ermittlung des Anschaffungswertes und der Abschreibung zu erfassen. Für diese kleineren Gegenstände, die in großer Zahl vorhanden sind, wird daher ein Durchschnittswert eingesetzt. Dieser liegt zwischen dem Anfangs- und Endwert der Gegenstände. Man geht hierbei von der Voraussetzung aus, daß die Zahl und die Zusammensetzung der in einem Betrieb vorhandenen Geräte immer gleich bleibt und daß auch der Wert der jährlich zu erneuernden Geräte keinen Schwankungen unterliegt. So werden dann die laufenden Erneuerungen als Aufwand der Periode, in welcher diese vorgenommen werden, angesehen. Es finden daher keine Abschreibungen auf die einzelnen Geräte statt.

Schwieriger wird die Frage der Bewertung, wenn es sich um Vorräte von Produkten handelt, welche im Betrieb selbst hergestellt wurden. Bei diesen Gütern würde man normalerweise die Produktionskosten der Bewertung zugrundelegen, wenn man von der Vorstellung ausgeht, daß es sich um Aufwand handelt, welcher zwar in den Betrieb zu diesem Zweck hergestellt wurde, welcher aber noch nicht in der betreffenden Periode verbraucht wurde. Die Schwierigkeit dieser Bewertung liegt jedoch darin, daß in vielen landwirtschaftlichen Betrieben, namentlich da, wo die einfache landwirtschaftliche Buchführung zur Verwendung kommt, eine Kalkulation nicht durchgeführt wird, und daher die Selbstkosten dieser Produkte nicht bekannt sind. Es gibt Fälle, in denen die Selbstkosten für einen Teil der Produkte errechnet werden. Für diejenigen Aufwandsgüter, deren Kosten selbst nicht feststehen, werden dann sogenannte relative Produktionskosten eingesetzt. Hierbei wird ein zu bewertendes Produkt verglichen mit einem Produkt, dessen Selbstkosten bekannt sind. Beide Vergleichsprodukte müssen eine Ähnlichkeit in Bezug auf ihre Brauchbarkeit für einen bestimmten Produktionsgang aufweisen. Nehmen wir also z. B. an, die Produktionskosten für das Heu stünden fest. Der Wert der Rübenblätter soll ermittelt werden. Beide Produkte eignen sich als Grundfutter für die Nutztiere. Man stellt also fest, welche Menge Heu notwendig wäre, um dieselbe Nährwirkung hervorzurufen wie ein dz. Rübenblätter. Die Produktions-

kosten der so ermittelten Heumenge werden dann der Bewertung der Rübenblätter zugrundegelegt.

Wenn die eben beschriebene Bewertungsart nicht durchführbar ist, so erfolgt die Bewertung nach den Ankaufswerten. Hierunter versteht man den Wert, den die betreffenden Güter auf dem Markt haben, vermehrt um die Spesen, mit denen der Betrieb beim Ankauf dieser Güter rechnen müßte. Diese Bewertungsmethode kommt jedoch lediglich für diejenigen Güter in Frage, welche einen Marktpreis haben. Für solche Güter, bei denen das nicht der Fall ist und für die eine Errechnung der sich aus den Produktionskosten ergebenden Werte nicht gegeben ist, kommen die relativen Ankaufswerte zur Anwendung. Man vergleicht das zu bewertende Gut mit einem Produkt, dessen Ankaufswert feststeht. Ausgehend von dem bekannten, schließt man nun auf den gesuchten Wert. Um dieselbe Wirkung zu erzielen, braucht man von dem einen Produkt eine größere Menge als von dem anderen. Dieser Umstand muß bei der vergleichsweisen Bewertung berücksichtigt und durch entsprechende Verhältniszahlen ausgeglichen werden.

Wirtschaftlich gesehen entspricht den eben beschriebenen Vorräten das Feldinventar. Dies besteht aus einer bestimmten Menge halbfertiger Produkte, die im Sinn der Erfolgsrechnung wieder Aufwand der neuen Periode werden. Dieses Feldinventar wird zu Selbstkosten durch die neue Rechnungsperiode übernommen. Da in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung keine Selbstkostenberechnung vorgenommen wird und da eine andere Bewertung des Feldinventars auf zu großen Schätzungen beruht, sieht man in dieser Rechnungsmethode im allgemeinen von einer Bewertung des Feldinventars ganz ab. Lediglich dann, wenn in einer Periode wesentlich größere Aufwendungen in den einzelnen Kulturen gemacht wurden, wird das Feldinventar beim Abschluß berücksichtigt. Anders verhält es sich bei der doppelten landwirtschaftlichen Buchführung, namentlich bei der Howardbuchführung, wo man besonderen Wert auf die Ermittlung der Selbstkosten für das Feldinventar legt.

Bei der Bewertung der Nutztierbestände muß man zwei Arten unterscheiden. Einmal diejenigen Tiere, die dazu bestimmt sind, als solche verkauft zu werden. Hierzu gehören namentlich die Masttiere und die zum Verkauf bestimmten Zuchttiere. Diese Tiere stellen z. T. fertige, aber noch nicht abgesetzte Betriebsleistungen dar, z. T. handelt es sich um Halbfabrikate. Bei ihrer Bewertung kommen dieselben Grundsätze zum Zuge, die oben bei der Bewertung der fertigen und halbfertigen Produkte beschrieben wurden.

Bei der zweiten Art von Nutztieren handelt es sich um solche, die nicht zum Verkauf bestimmt sind, die man aber im Betrieb zur Erstellung von anderen Betriebsleistungen als Aufwand vorgesehen hat. Hierzu gehören die Zugtiere, das Milchvieh, die Schafe, die lediglich zu Wollproduktion gehalten werden usw. Diese Tiere stellen also einen Aufwand dar, ähnlich wie er bei Maschinen und Anlagen vorliegt, da

er sich auf mehrere Rechnungsperioden verteilt. Diese Tiere müssen daher jährlichen Abschreibungen unterzogen werden. Hierbei geht man von einem geeigneten Anfangswert aus. Wenn die Tiere durch Ankauf in den Betrieb hereingenommen wurden, geht man vom Anschaffungswert aus. Hierbei ist jedoch zu beachten, daß man mit den Abschreibungen nicht vor dem Zeitpunkt beginnen darf, an welchem die Tiere ihrer eigentlichen Bestimmung übergeben wurden. So kann man z. B. Jungvieh kaufen, welches erst nach einer bestimmten Zeit für die Milchproduktion in Frage kommt. Die Kosten, die während dieser Zeit für die endgültige Aufzucht der Tiere aufgewendet wurden, müssen dann dem Anschaffungswert noch zugeschlagen werden. Von dem auf diese Weise gefundenen Wert können dann die Abschreibungen vorgenommen werden.

Wenn das Tier von Anfang an im eigenen Betrieb aufgezogen wurde, so werden als Anfangswert der Abschreibung die gesamten Produktionskosten zugrundegelegt. Abgesehen davon, daß die Selbstkosten des fertigen Nutztieres für die Bewertung in der Erfolgsrechnung von Bedeutung sind, hat die Kenntnis dieser Größe den Vorteil, daß der Wirtschafter beurteilen kann, ob der Ankauf oder die Aufzucht von Nutztieren wirtschaftlicher ist.

## B. Die einzelnen Methoden des landw. Wirtschaftsrechnens.

### I. Die einfache landwirtschaftliche Buchführung.

#### 1. Allgemeine Beschreibung.

a) Die Inventur. Die einfache landwirtschaftliche Buchführung ist aufgebaut auf der Inventur. Diese ersetzt in der zu beschreibenden Rechnungsart die Eingangsbilanz, wie sie im kaufmännischen und industriellen Rechnungswesen gebräuchlich ist. Sie enthält nicht nur die aktiven und passiven Vermögensbestandteile des landwirtschaftlichen Betriebes selbst, sondern auch diejenigen der Nebengeschäfte, wie z. B. der Brennerei. In Betrieben, in denen keine Trennung zwischen Gutshaushalt und Haushalt des Besitzers vorliegt, und wo sich daher die Notwendigkeit ergibt, den gemeinsamen Haushalt zwischen Besitzerfamilien und Gutspersonal zu verrechnen, wird der Haushalt in die Inventur mit einbezogen und rechnerisch wie ein Nebenbetrieb behandelt.

Die Differenz zwischen aktiven und passiven Vermögensbestandteilen des Gutsbetriebes bezeichnet man als Reinvermögen des Gutsbetriebes. Analog gibt es ein Reinvermögen der Nebengeschäfte und des Haushalts. Die Summe dieser Größen nennt man Gesamtreinvermögen.

Die Inventur ist in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung von besonderer Wichtigkeit, da sich die Erfolgsermittelung die-

ser Rechnungsmethode auf ihr aufbaut. Die Veränderung des Gutsbesatzes [1]) wird durch einen Vergleich der Inventur zu Beginn und am Ende der Rechnungsperiode erkannt und ist für die Erfolgsrechnung von großer Wichtigkeit.

b) Die Kassenrechnung. Die Kassenrechnung wird je nach Bedarf in verschiedener Weise durchgeführt. In den bäuerlichen Betrieben gibt es gewöhnlich eine Kasse, in der die Ein- und Ausgänge sowohl des landwirtschaftlichen Betriebes als auch der Nebengeschäfte, des Haushalts und des Privatverbrauchs vor sich gehen. Die Kassenrechnung muß also in diesem Fall so ausgestattet werden, daß einmal eine Bestandsermittlung durch Skontration und somit eine Bestandskontrolle möglich ist, daß aber andererseits auch bei einem Abschluß die Summe der Ein- bzw. Ausgänge festgestellt werden kann, die dem Gutsbetrieb, den Nebengeschäften und der privaten Rechnung des Besitzers zuzuschreiben sind. Abbildung 2 zeigt eine Form, in der diese Verrechnung vorgenommen werden kann.

Abb. 2.

| Name, Ort, Gegenstand | Einnahme | Ausgabe | Verteilung d. Einnahmen | | Verteilung d. Ausgaben | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Landwirtschaft | Nebenbetrieb | Landwirtschaft | Nebenbetrieb | Haushalt | Privat |
| | | | | | | | | |

Diese Form der Kassenrechnung findet sich namentlich in kleinen bäuerlichen Betrieben, in denen die Einkäufe bzw. Verkäufe fast ausschließlich in bar vorgenommen werden. In Betrieben, in denen dies nicht mehr der Fall ist, wo also Ein- und Verkäufe auf Kredit häufig vorkommen, kommt für die einfache landwirtschaftliche Buchführung gewöhnlich eine andere Form der Kassenrechnung in Frage. Hierbei stellt die Kassenrechnung eine Verbindung von Kassenrechnung und Kontokorrentrechnung dar. Damit soll erreicht werden, daß sämtliche Wirtschaftsvorgänge, seien sie erfolgswirksam oder erfolgsunwirksam [2]), durch diese Rechnung erfaßbar sind. Die erfolgswirksamen Wirtschaftsvorgänge werden hierbei als Wirtschaftseinnahmen bzw. Ausgaben bezeichnet. Zu diesen Begriffen gehören also nicht nur die Bareinnahmen und Ausgaben, sondern auch die auf Grund von Betriebsleistungen und Betriebsaufwand entstehenden Forderungen und Schulden. Im vorliegenden Fall wird nun die Kassenrechnung auf Formularen durchgeführt, die sowohl eine Bestandsrechnung bezüglich der Kasse und der laufenden Schuldverhältnisse, als auch gleichzeitig eine gesonderte Erfassung und Gegenüber-

[1]) S. S. 48.
[2]) S. S. 14.

stellung der Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben ermöglichen. Dies wird durch Buchungen erreicht, die nach den Prinzipien der Doppik vorgenommen werden.

Abb. 3.

| Bezeichnung des Vorgangs | 1 Bareinnahmen | 2 Forderungen | 3 Zur Verrechnung erhalten | 4 Nicht aus dem Betrieb kommende Einnahmen, Privat | 5 Einnahmen aus dem Gutsbetrieb |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |

Abbildung 3 zeigt den Einnahmeteil eines Geldrechnungsformulars. Bei jedem Wirtschaftsvorgang, der hier gebucht wird, erscheint dieselbe Zahl links und rechts des Doppelstrichs. Eine bare Wirtschaftseinnahme erscheint sowohl in Spalte 1 als auch in Spalte 5 [1]). Der Verkauf eines Produkts auf Kredit schlägt sich in den Spalten 2 und 5 nieder. Kasseneinnahme auf Grund von Zahlungen durch Debitoren stehen in Spalte 1 und 3 usw.

Analog wird der Ausgabeteil behandelt. Auf Grund dieser doppelten Buchungen ist die Summe der Zahlen links des Doppelstrichs gleich der Summe der Zahlen rechts desselben. Hierdurch ergibt sich die Möglichkeit einer Kontrolle durch die Summenbilanz.

Für den Abschluß der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung sind diejenigen Zahlen von besonderer Bedeutung, die sich aus der Spalte 5 und der entsprechenden Spalte im Ausgabeteil des Formulars ergeben [2]). Es handelt sich bei diesen Buchungen um die Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben des Gutsbetriebs. Die Ziffern aus Spalte 4 und der ihr entsprechenden im Ausgabeteil spielt eine Rolle bei der im Abschluß notwendigen Verrechnung der Leistungen zwischen Betrieb und Besitzer.

Wenn für einen Betrieb ein Postscheckkonto oder ein Bankkonto vorhanden ist, so muß dies in der Kassenrechnung besonders zum Ausdruck kommen. Es wäre dann notwendig, in dem Formular Abb. 3 links vom Doppelstrich noch eine Spalte einzurichten mit der Überschrift: Einnahmen durch Bank oder Postscheck.

Im Formular Abb. 3 sind sämtliche Wirtschaftseinnahmen in einer Rubrik vereinigt. In manchen Kassenrechnungen wird diese Rubrik und die entsprechende Spalte bei den Ausgaben noch stark unterteilt. Dies geschieht zum Zweck der statistischen Gliederung von

[1]) Statt der Sammelspalte 5 finden wir gewöhnlich eine ganze Reihe von Spalten für die einzelnen Ertragsarten.

[2]) Einnahmen und Ausgaben aus dem Gutsbetrieb.

Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben. Auf der Einnahmeseite wird diese statistische Gliederung im Hinblick auf die verschiedenen Ertragsarten vorgenommen. Auf der Ausgabeseite werden teils Aufwandsarten, teils die Aufwandsträger bei der Aufteilung zugrundegelegt. Zunächst richtet man Spalten ein für die wichtigsten Aufwandsarten wie

Löhne
Gehälter
Handelsfuttermittel
Handelsdüngemittel
Brennstoffe

Die übrigen weniger häufig vorkommenden Aufwandsarten werden nicht mehr als solche verrechnet, sondern werden ihren Aufwandsträgern belastet. Demnach werden weitere Rubriken eingerichtet, die diesmal Aufwandsträger zum Gegenstand haben, z. B.

Zugvieh
Schafe
Schweine
Bodenerzeugnisse usw.

Aus dem Gesagten geht hervor, daß den Aufwandsträgern nur ein geringer Teil ihres Aufwandes belastet wird. Aber selbst wenn die eben beschriebenen Spalten für Aufwandsarten in dieser Kassenrechnung wegfielen, und diese Aufwandsarten statt dessen ihren Aufwandsträgern zugeteilt würden, so wäre auch dann noch keine erschöpfende Erfassung des Aufwandes der verschiedenen Aufwandsträger gegeben. Dies ergibt sich aus der Tatsache, daß es sich hier lediglich um denjenigen Aufwand handelt, welcher Leistungen vorgeschalteter Betriebe darstellt. Die Leistungen des Betriebes, welche wieder Aufwand des Betriebes werden, kommen dagegen nicht zur Verrechnung. Diese Rechnungsweise läßt daher eine Beurteilung der Wirtschaftlichkeit der einzelnen Aufwandsträger nicht zu. Es handelt sich hierbei lediglich darum, einen Überblick über die Zusammensetzung der Wirtschaftseinnahmen und Ausgaben zu erlangen.

c) Das Hauptbuch. Die Möglichkeit der statistischen Aufteilung von Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben im Rahmen der Geldrechnung ist stark begrenzt, da nur eine verhältnismäßig geringe Anzahl von Rubriken auf einem Geldrechnungsformular angelegt werden kann. In den Fällen, wo ein tieferes Eindringen in die Einzelheiten der Einnahmen und Ausgaben notwendig erscheint, legt man ein sogenanntes Hauptbuch an, welches gleichzeitig mit der Kassenrechnung geführt wird. Die Grundbuchungen erfolgen in der Kassenrechnung und werden dann in das Hauptbuch übertragen, wo sie ihren besonderen Konten zugeteilt werden. Der Kontenplan des Hauptbuches wird sich nach der Größe und der Zusammensetzung eines

Betriebes richten. Folgende Zusammenstellung zeigt einen Kontenplan, wie er etwa in Großbetrieben zur Anwendung kommt.

1. Allgem. Wirtschaftskosten
2. Gutssteuern u. Lasten
3. Sachversicherung
4. Maschinen und Geräte
5. Elektrische Anlage
6. Gebäude u. bauliche Anlagen
7. Grundverbesserungen u. Wege
8. Gehälter und Löhne
9. Sozialversicherungen und soziale Lasten
10. . . . . . . . . . .
11. Bodenerzeugnisse
    a. Getreide
    b. Hülsen- u. Ölfrüchte
    c. Hackfrüchte
    d. Sonstiges
12. Handelsdünger
13. Handelsfuttermittel
14. Heizstoffe
15. Betriebsstoffe
16. Verschiedene Vorräte
17. Zugvieh
18. Nutzrindvieh
19. Milch u. Molkereierzeugn.
20. Schafe
21. Schweine
22. Federvieh
23. Brennerei
24. Haushalt
25. Garten
26. Forst und Jagd
27. Kapitalzinsen u. Lasten
28. Besitzer
29. Park
30. Gutspferde
31. Vermögen
32. Geldrechnung.

Das Konto 32 (Geldrechnung) stellt ein Sammelkonto dar, in welchem Kasse, Kontokorrent, Bank, Postscheck usw. verrechnet werden. Es erscheinen jedoch nicht alle einzelnen Vorgänge auf diesem Konto, vielmehr werden diese jeden Monat oder auch erst jedes Jahr in einer Summe dort eingetragen. Diese Summe ergibt sich aus der eben beschriebenen Kassenrechnung.

In den Konten 1—22 wird eine statistische Aufstellung der Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben des Gutsbetriebes vorgenommen. Bei dieser Aufteilung haben sich zwei Gesichtspunkte geltend gemacht. Einmal liegt hier eine Gruppierung nach Aufwandsarten vor. Dies ist bei den Konten 1—10 und 12—17 der Fall. Die übrigen Konten sind nach Aufwandsträgern bzw. Ertragsarten eingeteilt. Diejenigen Aufwendungen, die keiner besonderen in den Konten 1—22 enthaltenen Aufwandsart unterzuordnen sind, werden hier ihren Aufwandsträgern belastet. In den Konten 23—31 werden diejenigen Einnahmen und Ausgaben verrechnet, die mit dem Gutsbetrieb selbst nichts zu tun haben. Hier werden die Geldvorgänge für die Nebenbetriebe und das Privatvermögen des Besitzers behandelt. Die Tatsache, daß in dieser Gruppe auch die Kapitalzinsen berücksichtigt werden, ist darauf zurückzuführen, daß der Reinertrag in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung als Erfolgsmaßstab gerechnet wird, und daß hierbei Kapitalzinsen nicht als Aufwand des Betriebes angesehen werden[1]).

---

[1]) S. S. 29.

d) Die Natural- und Viehrechnung. Die Natural- und Viehrechnung ist eine Bestandsverrechnung für die im Betrieb befindlichen Vorräte und für Nutztiere. Man unterscheidet hierbei die Wochenrechnung und die Hauptrechnung. Bei der Wochenrechnung wird der Bestand wöchentlich durch Skontration ermittelt. Es geschieht dies in übersichtlicher Weise, indem alle Vorräte auf einem Formular vereinigt verrechnet werden. Die Rubriken dieser Formulare sind in der Weise eingerichtet, daß die Vertikalspalten den verschiedenen Vorratsarten, die Horizontalspalten denen der Zu- und Abgangsarten eingeräumt sind.

Abb. 4.

| Bestände am Anfang der Woche | Weizen | Roggen | Heu | Fisch-mehl | usw. |
|---|---|---|---|---|---|
| Zugekauft<br>Erdroschen<br>Geerntet | | | | | |
| Im ganzen Eingänge | | | | | |
| Verkauft<br>Haushalt<br>Deputat<br>Pferde<br>usw. | | | | | |
| Im ganzen Abgänge | | | | | |
| Bestände am Ende der Woche | | | | | |

Bei dieser sehr verbreiteten Form der Bestandsrechnung [1]) erscheinen nicht die einzelnen Vorgänge, die den Bestand verändern. Vielmehr macht der die Vorräte Verwaltende bei Ein- oder Ausgängen in seinem Tagebuch Notizen. Aus diesen ergeben sich dann die Zahlen, die am Ende der Woche in die Naturalrechnung eingesetzt werden müssen. Demzufolge erscheinen nur Summen in dem Register. So trägt man z. B. die Weizenmenge ein, die in der betreffenden Woche durch Erdrutsch eingegangen ist, oder das Quantum Fischmehl, welches in der Woche an den Schweinestall abgegeben wurde. Analog dieser Naturalienrechnung gestaltet sich die Viehrechnung. Bei größeren Viehherden werden die einzelnen Tierarten bei der Bestandsrechnung noch genau unterteilt, sodaß eine Trennung sowohl in verschiedene Tierarten als auch in männliche und weibliche Tiere erfolgt.

---

[1]) Siehe Abb. 4.

Neben dieser Wochenrechnung findet auch noch eine sogenannte Natural- und Viehhauptrechnung statt. Es handelt sich hierbei um eine Zusammenstellung der einzelnen Wochenrechnungen. Für jede Zu- und Abgangsart wird ein besonderes Formular geführt, in dem die Ergebnisse der Wochenrechnung eingetragen werden. Abbildung 5 zeigt ein solches Formular.

Abb. 5.

Soll — Bodenerzeugnisse: Hackfrüchte — Haben

| Geld-be-richt | Monat | Tag | Kartoffeln | | Zuckerrüben | | Geld-bericht | Monat | Tag | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Menge | Be-trag | Menge | Be-trag | | | | Menge | Be-trag | Menge | Be-trag |
| | | | | | | | | | | | | | |

Am Ende des Jahres ist dann aus der Hauptrechnung zu ersehen, welche Mengen der einzelnen Naturalienarten geerntet, zugekauft, an die einzelnen Nutztiere verfüttert, im Haushalt verwendet wurden usw. Es gibt noch andere Formen der Naturalien und Viehrechnung, die jedoch nicht in dem Maße gebräuchlich sind wie die eben beschriebene. Es erübrigt sich aber, diese auch noch zu beschreiben, da sie im Prinzip ebenso gehandhabt werden, wie jene. Die Natural- und Viehrechnung hat verschiedene Funktionen. In der Wochenrechnung soll eine Bestandsrechnung auf Grund der Verrechnung von Ab- und Zugängen durchgeführt werden. Hierdurch ist einerseits durch Vergleich mit den tatsächlichen Beständen eine Kontrollmöglichkeit gegeben. Außerdem kann der Betriebsleiter an Hand dieser Rechnung die Bewegungen innerhalb der Bestände besser übersehen. Er hat eine Kontrolle, ob der Verbrauch planmäßig vor sich geht. Ferner kann er an Hand dieser Rechnung, auch ohne die Vorräte selbst in Augenschein nehmen zu müssen, rechtzeitig feststellen, wenn die Vorräte zu Ende gehen. Hierdurch ist er immer auf dem Laufenden und kann rechtzeitig für Wiederbeschaffung sorgen.

Eine weitere Bedeutung der Natural- und Viehrechnung liegt darin, daß sie Material für die Betriebsstatistik liefert. Noch größer ist ihre Wichtigkeit für die Gewinnung von Zahlen, die für den Abschluß notwendig sind. Im Abschluß ist beispielsweise festzustellen, was der Gutsbetrieb an den Besitzer und den Nebenbetrieb geliefert hat. Aus dem Natural- und Viehbericht wird ein Teil dieser Zahlen gewonnen.

### e) Das Abrechnungsbuch.

Im Abrechnungsbuch geht die Erfassung der Kreditoren und Debitoren vor sich. Es handelt sich also um ein Buch, in welchem die

Kontokorrentrechnung durchgeführt wird. In der Kassenrechnung befindet sich eine Sammelspalte für Verrechnung der Schuldverhältnisse. Aus dieser geht aber nicht die Höhe der einzelnen Kreditoren und Debitoren hervor. Daher ist das Abrechnungsbuch für Verrechnung der einzelnen Schuldverhältnisse erforderlich.

### f) Der Abschluß.

Der Abschluß wird in folgender Zusammenstellung erfaßt:

I. 1. Gesamte Wirtschaftseinnahmen.
   2. Unbezahlte Leistungen des Betriebes an den Besitzer.
   3. Vermehrung des Gutsbesatzes.

Summe = Rohertrag.

II. 1. Gesamte Wirtschaftsausgaben
   2, Unbezahlte Leistungen des Besitzers an den Betrieb.
   3. Verminderung des Gutsbesatzes.

Summe = Betriebsaufwand.

Rohertrag ./. Betriebsaufwand = Reinertrag.

Es soll im Folgenden dargestellt werden, wo sich diese Zahlen im einzelnen herleiten.

1. Die Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben gehen aus der Geldrechnung bzw. bei größerem Umfang der Buchführung aus dem Hauptbuch hervor. Es wurde in Abschnitt b) gezeigt, daß in der Geldrechnung die Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben gesondert herausgestellt werden. Die Summe der Wirtschaftseinnahmen bzw. -ausgaben erhält man also durch Aufaddieren der entsprechenden Rubriken in der Geldrechnung. Wenn ein Hauptbuch geführt wird, so ergibt sich aus diesem die Summe der Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben der Rechnungsperiode. Bei der Ermittlung dieser Zahlen geht man in der Weise vor, daß man zunächst eine Zusammenstellung der Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben vornimmt, worin die Salden der verschiedenen Konten im einzelnen aufgeführt werden. Dann sondert man denjenigen Teil der Konten, auf welchem die Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben des Gutsbetriebs verteilt worden sind, von den übrigen Ziffern ab. Hieraus erfolgt dann die Zusammenstellung der gesamten Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben.

2. Die Verrechnung des Betriebes mit dem Besitzer geht z. T. aus den beschriebenen Büchern hervor, teilweise sind aber auch Spezialrechnungen erforderlich. Die rein geldlichen Vorgänge zwischen Besitzer und Betrieb, d. s. also die Einlagen und Abhebungen durch den Besitzer, werden in dieser Rechnung nicht berücksichtigt. Die Gründe hierfür werden unten noch ausführlich behandelt. In der Schlußrechnung kommen lediglich die unbezahlten Leistungen des Besitzers an den Betrieb und umgekehrt zum Zuge. Man stellt also fest,

was der Besitzer an Betriebsleistungen erhalten hat. Dies ersieht man sowohl aus der Natural- und Viehrechnung als auch aus besonderen Rechnungen. Die Lieferungen an Milch, Butter, Käse und anderen Molkereiprodukten sind in vielen Betrieben aus der Molkereirechnung, den Milchlisten usw. ersichtlich. Gegegebenenfalls werden auch noch besondere Aufstellungen gemacht, aus denen die Beschäftigung von Gutspersonal für Rechnung des Besitzers oder die Verwendung von Dienstpferden durch den Besitzer hervorgehen. Wenn die Wohn- und Wirtschaftsgebäude zusammenhängen, wird der Mietwert der Privatwohnung ebenfalls dem Besitzer belastet.

3. Die Vermehrung oder Verminderung des Gutsbesatzes. Unter Gutsbesatz versteht man die zum Betrieb gehörenden Gebäude und baulichen Anlagen, Grundverbesserungen, Maschinen, Geräte, Vieh und Vorräte. Die Veränderungen dieser Aktiven werden ermittelt durch einen Vergleich der Inventuren am Anfang und am Ende des Rechnungsjahres. Eine Veränderung der Forderungen und Schulden, sowie des Kassenbestandes wird hierbei nicht erfaßt, da diese Vorgänge bei der Verrechnung der Wirtschaftseinnahmen und -Ausgaben schon erfaßt sind.

Wenn der Besitzer und seine Familie in dem Betrieb mitarbeitet, erfährt die Abschlußrechnung noch eine Erweiterung, da diese für den Betrieb geleistete Arbeit dem Besitzer gutgeschrieben und dem Betrieb belastet wird. Die Rechnung bietet keine Schwierigkeit, wenn die Arbeit der Familienmitglieder erfaßt werden soll, welche während des ganzen Jahres lediglich für den Betrieb mitarbeiten. Hierbei werden pro Kopf und Jahr regelmäßig 300 Arbeitstage angerechnet. Für die nicht ständig im Betrieb mitarbeitenden Familienangehörigen müssen entsprechende Aufzeichnungen gemacht werden, aus denen die Zahl der im Rechnungsjahr geleisteten Arbeitstage hervorgeht.

Die Arbeitstage werden mit einem Betrage bewertet, den man für fremde Arbeitskräfte rechnen müßte, die eine entsprechende Arbeitsfähigkeit aufweisen.

Eine Komplizierung erfahren die Abschlußrechnungen dann, wenn ein gemeinsamer Haushalt für den Gutsbetrieb und die Besitzerfamilie vorhanden ist. Wenn dieser Fall zutrifft, wird der Haushalt rechnerisch wie ein Nebenbetrieb behandelt und zwar mit dem Ziel, die gesamten Kosten für die Verköstigung zu ermitteln. In der Kassenrechnung bestehen dann besondere Rubriken für die Einnahmen und Ausgaben des Haushalts. Die Leistungen des Gutsbetriebes an den Haushalt sind z. T. aus der Natural- und Viehrechnung und der Molkereirechnung ersichtlich. Für die übrigen Leistungen müssen dann je nach den besonderen Verhältnissen Notizen und Aufzeichnungen gemacht werden. Dasselbe gilt für die Leistungen der Nebengeschäfte und des Besitzers an den Haushalt. Ferner sind in der Jahresrechnung Aufzeichnungen erforderlich, die die Leistungen des Haushalts an den

Gutsbetrieb, an die Nebengeschäfte und an den Besitzer erfassen. Man verrechnet aber hier zunächst lediglich diejenigen Leistungen, die nichts mit der normalen Verköstigung zu tun haben. Die Verrechnung der Verköstigung erfolgt erst nach Abschluß der Haushaltsrechnung.

Wenn der Haushalt auf diese Weise als Nebenbetrieb angesehen wird, so kommt dies auch in der Inventur zum Ausdruck. Man stellt dann eine besondere Inventur für den Haushalt auf, in welcher die Möbel, Geräte und Vorräte des Haushalts angeführt sind. An Hand dieser Inventur werden die Veränderungen der Bestände erfaßt. Der Abschluß der Haushaltsrechnung erfolgt nun analog dem Abschluß des Gutsbetriebes. Der Unterschied besteht nur darin, daß wie schon erwähnt, die eigentliche Leistung des Haushalts, die Verköstigung noch nicht in der Rechnung enthalten ist. Man unterstellt, daß der Haushalt des Betriebes keinen Gewinn abwirft. In dieser Rechnung sollen lediglich eine Deckung der Aufwendungen für die Verköstigung erreicht werden. Daß man die Haushaltsrechnung in der eben beschriebenen Weise durchführt, erklärt sich folgendermaßen. Der Aufwand für die Verköstigung [1]) erscheint als Barausgaben und als unbare Leistungen des Gutes der Nebengeschäfte und des Besitzers an den Haushalt. Da die innerhalb einer Rechnungsperiode in den Haushalt hineingenommene Menge an Aufwandsgütern nicht dem tatsächlichen Verbrauch entspricht, liegt eine Differenz zwischen Anfangsbestand und Endbestand dieser Güter vor. Um den tatsächlich verbrauchten Aufwand zu ermitteln, muß man diese Differenz berichtigen. Ist der Endbestand größer, muß der Mehrbetrag vom bisher ermittelten Aufwand subtrahiert werden. Im umgekehrten Fall muß man den Minderbetrag dem Aufwand zuzählen.

Es kommt häufig vor, daß der Haushalt Aufwandsgüter, welche er zur Erstellung seiner Leistung, der Verköstigung, aufgenommen hat, wieder abgibt, ohne sie zur Erstellung seiner Leistung verwendet zu haben. Hierbei kann es sich sowohl um Geräte als auch besonders um Vorräte handeln, die statt im Haushalt im Gutsbetrieb, Nebenbetrieb oder Privatverbrauch Verwendung finden. Hierzu kann man auch die Abfallprodukte rechnen, die in der Nutzviehhaltung verwendet werden und in manchen Betrieben eine nicht unbedeutende Rolle spielen. Um den tatsächlichen Aufwand für die Verköstigung zu erfassen, muß man also außerdem diese eben genannten, nicht für die Verköstigung verwendeten Güter von dem bisher festgestellten Aufwand subtrahieren. Auf diese Weise erhält man dann die gesuchte Zahl.

Die so gefundenen Haushaltungskosten müssen dem Gutsbetrieb, Privatverbrauch und den Nebengeschäften entsprechend der Inanspruchnahme belastet werden. Und diese Verteilung durchführen zu können, wird festgestellt, wieviel Kosttage für den Gutsbetrieb, den

---

[1]) In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung Haushaltungskosten genannt.

Privatverbrauch und die Nebengeschäfte im einzelnen innerhalb der zu verrechnenden Periode aufgewendet wurden. Wenn die Zahl der täglich zu verköstigenden Personen starken Schwankungen ausgesetzt ist, werden laufende Aufzeichnungen notwendig, aus denen dann am Ende der Rechnungsperiode hervorgeht, wieviele Kosttage im ganzen aufgewendet wurden und wie diese sich auf die drei besagten Rechnungsgebiete verteilen. Dividiert man die Haushaltungskosten durch die Summe der Kosttage, so stellt der Quotient dieser Rechnung die Kosten für einen Kosttag dar. Diese Zahl wird dann mit der Summe der für den Privatverbrauch aufgewendeten Kosttage multipliziert und so erhält man den Anteil des Privatverbrauchs an den Haushaltungskosten. Auf dieselbe Weise errechnet man den Anteil des Gutsbetriebes und der Nebengeschäfte.

Wenn in einem Betrieb Nebengeschäfte und ein gemeinsamer Haushalt für den Privatverbrauch, Gutsbetrieb und Nebengeschäfte vorhanden sind, so erfährt auch dementsprechend die Errechnung des Reinertrages eine Erweiterung. In diesem Falle sieht diese folgendermaßen aus.

1. Wirtschaftseinnahmen des Gutsbetriebes.
2. Unbezahlte Leistung. d. Betr. an den Besitzer
3. „ „ „ „ „ „ Haushalt
4. „ „ „ „ „ die Nebengesch.
5. Vermehrung des Gutsbesatzes.

Summe = Rohertrag.

1. Wirtschaftsausgaben des Gutsbetriebes.
2. Leistungen des Besitzers an den Betrieb
3. „ „ Haushalts „ „ „
4. „ der Nebengesch. „ „ „
5. Verminderung des Gutsbesatzes.

Summe = Betriebsaufwand.

Rohertrag ./. Betriebsaufwand = Reinertrag.

Vielfach wird eine Kontrolle dieser Reinertragsberechnung durchgeführt. Dies geschieht in der Weise, daß man zunächst den Erfolg des Gesamtunternehmens, d. h. des Gutsbetriebes in Verbindung mit den Nebengeschäften feststellt. Hier wird der Erfolg rein inventurmäßig ermittelt und zwar durch Gegenüberstellung des sogenannten Gesamtvermögens [1]) zu Beginn und am Ende der Rechnungsperiode. Die Differenz wird verrechnet mit den gesamten Leistungen des Betriebes an den Besitzer [2]) und umgekehrt. Das Ergebnis ist der Gesamterfolg.

[1]) Vermögen des gesamten Betriebes.

[2]) Es handelt sich hier um das Ergebnis einer Verrechnung der baren und unbaren Leistungen des Besitzers an den Betrieb und des Betriebes an den Besitzer. Es wird hier unterstellt, daß die Leistungen des Betriebes an den Besitzer überwiegen. Tritt der umgekehrte Fall ein, so muß die Differenz vom Anfangsbestand des Gesamtvermögens subtrahiert werden.

Die Rechnung sieht folgendermaßen aus:

Entnahmen des Besitzers aus dem Betrieb [1])
\+ Gesamtvermögen am Ende des Jahres
./. „ „ Anfang des Jahres
= Gesamterfolg.

Wenn wir auf die vorhin angegebene Weise den Erfolg des Gutsbetriebes und der Nebengeschäfte errechnen, so muß die Summe dieser beiden Zahlen gleich dem eben dargestellten Gesamterfolg sein. Es wird also in dieser Form eine Kontrolle über die rechnerische Richtigkeit des Abschlusses durchgeführt.

### 2. Behandlung der in Teil II. festgestellten Merkmale.

#### a) Aufwand.

Wir kennen den Aufwand in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung unter dem Namen Betriebsaufwand. Dieser unterscheidet sich in einigen Punkten von dem Aufwand, der in Teil II dargestellt wurde. Die eine Besonderheit des Betriebsaufwandes der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung liegt darin, daß man ihm die Arbeitsleistungen des Besitzers und seiner Familie zurechnet. Dies ist besonders für kleine Betriebe von Bedeutung, wo die Hauptarbeit durch den Besitzer und seine Familienangehörigen geleistet wird. Namentlich die körperliche Arbeit spielt hier eine Rolle, man rechnet aber auch die Betriebsleitung durch den Besitzer zum Aufwand [2]). Diese Vorgänge sind jedoch nie mit einer Ausgabe verbunden. Infolgedessen deckt sich der Begriff des Betriebsaufwands in der Landwirtschaft nicht mit dem oben geschilderten Aufwandsbegriff.

Andere Zahlengruppen werden in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung nicht zum Betriebsaufwand gerechnet, die man jedoch normalerweise als Aufwand ansieht. Es handelt sich hier um die Schuldzinsen. Die Tatsache, daß in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung die Schuldzinsen nicht zum Betriebsaufwand gerechnet werden, hängt mit der in dieser Rechnungsmethode bei der Ermittlung des Erfolgs (Reinertrags) gemachten Unterstellung zusammen, daß es sich um einen schuldenfreien Betrieb handelt [3]). Die Betriebswirtschaftslehre rechnet demgegenüber die Schuldzinsen zum Aufwand und betrachtet sie als den Ausdruck der dem Betrieb zur Verfügung gestellten Kapitalnutzungen.

#### b) Ertrag.

In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung wird der Ertrag unter dem Namen Rohertrag zusammengefaßt. Dieser unter-

---

[1]) S. S. 50 Anm. 2.
[2]) Vergl. Laur, a. a. O. S. 100.
[3]) S. S. 29.

scheidet sich nicht von dem Ertragsbegriff, der in Teil III behandelt wurde. Die Frage der Bewertung des Ertrages, soweit er noch nicht an den Einnahmen gemessen werden kann, ist schon besprochen worden [1]).

c) Erfassung und Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag.

In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung wird nur ein Teil des tatsächlichen Betriebsaufwandes und des Rohertrages laufend erfaßt. Es handelt sich hierbei um diejenigen Aufwendungen und Erträgnisse, die durch irgend einen Finanzierungsvorgang in Erscheinung treten, die also z. T. durch Kassen-Ein- oder -Ausgänge bzw. durch Entstehen oder Verschwinden eines Kreditors oder Debitors hervortreten. Die Gegenüberstellung dieser Aufwendungen und Erträgnisse erfolgt z. T. ohne Auswahl. Dies ist der Fall, wenn nur eine Spalte in der Kassenrechnung für den Gutsbetrieb vorhanden ist. Wenn diese Spalte unterteilt ist oder ein Hauptbuch geführt wird, erfolgt eine Gruppierung des Aufwands und Ertrags nach Arten, die dann einander gegenübergestellt werden. Aus den so entstandenen Zahlen wird jedoch der tatsächliche Aufwand des Betriebes während einer Periode nicht erfaßt. Dies wäre lediglich der Fall, wenn zu Beginn der Rechnungsperiode keine Bestände an Aufwandsgütern vorhanden gewesen wären, und wenn die während eines Rechnungsabschnitts gekauften Aufwandsgüter am Schluß der Periode restlos aufgebraucht wären. Dies ist aber fast nie der Fall. So werden also in den Konten für die Aufwandsarten lediglich die während einer Periode vor sich gehenden Eingänge an Aufwandsgütern registriert. Ähnliches gilt für den Aufwand an Dienstleistungen. Es ist nicht gesagt, daß alle während einer Periode gezahlten Löhne, die in einem besonderen Aufwandskonto registriert werden, auch in dieser Periode verbraucht wurden. Abgesehen von den Differenzen, die sich dadurch ergeben, daß der Termin des Abschlusses im allgemeinen nicht mit dem Zahltag zusammenfällt, kommt es häufig vor, daß in einer Periode Löhne oder Gehälter ausbezahlt werden, die sich auf Dienstleistungen beziehen, welche richtigerweise der vorhergehenden oder nachfolgenden Periode zugerechnet werden, oder daß Löhne die an sich der zu verrechnenden Periode zu belasten sind, erst im nachfolgenden oder schon in dem vorhergehenden Rechnungsjahr ausbezahlt wurden. Auch bei den Steuern und Versicherungen entfallen die gezahlten Summen nicht immer auf die laufende Rechnungsperiode. Ein Teil der geleisteten Zahlungen kann sich daher auf die vorhergehende oder nachfolgende Rechnungsperiode beziehen, oder es können Zahlungen, die vor bzw. nach der laufenden Rechnungsperiode geleistet werden, noch in diese hineingehören. Wenn also keine Bereinigung im Sinne einer richtigen Periodisierung vorgenommen wird, so

[1]) S. S. 36.

kann es sehr häufig vorkommen, daß Aufwendungen in die Rechnung hineingenommen werden, die nicht in die Periode gehören, daß aber andererseits wieder solche, die hineingehören, nicht berücksichtigt werden. Im landwirtschaftlichen Betrieb ist es sehr häufig der Fall, daß Leistungen des Betriebes wieder Aufwand desselben Betriebes werden. Dieser Aufwand erscheint zwar mengenmäßig in der Natural- und Viehrechnung, wertmäßig wird er aber in der Aufwandsrechnung nicht erfaßt. Auch die unbaren Leistungen des Besitzers an den Betrieb, die einen Aufwand darstellen, gehen nicht aus der Aufwandsrechnung hervor. Hierzu gehören z. B. die Arbeitsleistungen des Besitzers an den Betrieb. Diese werden erst am Schluß der Rechnungsperiode in einer Berechnung erfaßt, werden aber unter die Aufwandsarten des Hauptbuches nicht mehr eingereiht.

Nach dem Gesagten werden also die Aufwandsarten bei ihrer Zusammenstellung z. T. unvollständig erfaßt, manche Aufwandsarten werden überhaupt nicht berücksichtigt. Es handelt sich lediglich um eine statistische Aufstellung der Wirtschaftsausgaben, die ja nur einen Teil des Aufwandes darstellen. Die Ertragsarten werden in dieser Rechnung ebenfalls nicht erschöpfend erfaßt. Hier erscheinen lediglich die während einer Rechnungsperiode zu Gunsten einer Ertragsart eingenommenen Wirtschaftseinnahmen. Die tatsächliche Leistungsmenge der verschiedenen Ertragsarten geht nicht aus der Erfassung der Erträge hervor, da in dieser Rechnung weder die Bestände noch die unbaren Leistungen an den Besitzer berücksichtigt werden. Diese letztere Ziffer kann mengenmäßig nur aus dem Natural- und Viehbericht festgestellt werden.

Wir sehen also, daß es sich bei dieser Gegenüberstellung von Aufwandsarten und Ertragsarten nicht um die Erfassung des gesamten Betriebsaufwandes und Rohertrages handelt, sondern daß hier lediglich die Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben gegliedert ausgewiesen werden. Diese Rechnung bedarf daher bestimmter Ergänzungen, welche die noch nicht erfaßten Aufwands- und Ertragsarten ermitteln und die durch eine Korrektur des bisher festgestellten Aufwands und Ertrages die Feststellung des Betriebserfolges ermöglichen.

Diese Ergänzungen beziehen sich zunächst auf eine Erfassung derjenigen Aufwendung, die in den Betrieb hereingenommen wurden, und der Leistungen, die aus dem Betrieb abgegeben wurden, ohne daß sie sich durch eine Wirtschaftsausgabe bzw. -einnahme niedergeschlagen haben. Hierzu gehören die unbezahlten Leistungen des Besitzers, der Nebengeschäfte, in bestimmten Fällen [1]) auch des Haushalts an den Betrieb. Die Leistungen des Besitzers an den Betrieb werden zunächst mengenmäßig erfaßt und erst beim Abschluß wird der Wert der Leistungen errechnet. Eine laufende wertmäßige Erfassung findet nicht statt. Die Bareinlagen des Besitzers in die Kasse werden beim

[1]) S. S. 48.

Abschluß nicht zu den Leistungen des Besitzers an den Betrieb gerechnet. Dies kommt daher, weil in der Abschlußrechnung die Finanzierungsvorgänge nicht berücksichtigt werden. Die Veränderungen in der Kasse, im Kontokorrent usw. werden nicht in Betracht gezogen. Mit der Erfassung der Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben werden die erfolgwirksamen Vorgänge gegenübergestellt. Diese Vorgänge können auf zwei Arten erfaßt werden. Einmal auf der Finanzierungsseite auf Grund der Finanzierungsvorgänge. Hier erscheinen sie als Ein- oder Ausgänge im Kassenkonto, Kontokorrentkonto usw. Im Gegensatz zu den erfolgsunwirksamen Vorgängen, die lediglich Finanzierungsvorgänge darstellen, bewirken die erfolgswirksamen Vorgänge eine Veränderung des gesamten Saldos der Finanzierungskonten. Wenn man die erfolgswirksamen Vorgänge aufwandsmäßig oder ertragsmäßig erfaßt, wenn man also beim Einkauf von Waren nicht den Kassenausgang erfaßt sondern den Wareneingang, so ergibt sich hierbei ein Saldo zwischen Aufwendungen und Erträgnissen, welches ebenso groß ist als die eben erwähnte Veränderung des gesamten Saldos auf den Finanzierungskonten.

### Beispiel.

**Finanzierungskonten**

S. Kasse H.

| S. | | H. | |
|---|---|---|---|
| Bestand | 10.— | Material | 4.— |
| Verkauf | 20.— | Saldo . | 26.— |
| | 30.— | | 30.— |

S. Kontokorrentkonto H.

| S. | | H. | |
|---|---|---|---|
| Verkauf | 10.— | Bestand | 1.— |
| | | Saldo . | 9.— |
| | 10.— | | 10.— |

Saldo der Finanzierungskonten

| | | |
|---|---|---|
| Am Anfang . . | 10.— | |
| . ./. | 1.— | 9.— |
| Am Ende . . . | 26.— | |
| + | 9.— | 35.— |
| Veränderung | | 26.— |

**Aufwands- und Ertragskonten**

Aufwand — Aufwands- und Ertragskonto — Ertrag

| Aufwand | | Ertrag | |
|---|---|---|---|
| Material | 4.— | Verkauf | |
| | | Ware (Ka) | 20.— |
| Saldo . | 26.— | „ (Ko) | 10.— |
| | 30.— | | 30.— |

Saldo des Aufwands- und Ertragskontos

26.—

Im vorliegenden Beispiel bestand auf den Finanzierungskonten ein Anfangssaldo von 9.—, in der Kasse 10.— im Soll, im Kontokorrent 1.— im Haben. Es werden nun folgende Vorgänge angenommen: Bareinkauf von Materialien in Höhe von 4.—, Barverkauf von

Waren für 20.—. Kreditverkauf von Waren für 10.—. Durch diese Vorgänge entsteht auf Aufwand- und Ertragskonto ein Habensaldo von 26.—. Um denselben Betrag ändert sich der gesamte Saldo der Finanzierungskonten. Wie gezeigt kann also das Ergebnis der erfolgswirksamen Vorgänge auf zwei Arten ermittelt werden.

Bei der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung ist der Weg eingeschaltet worden, daß lediglich die Aufwands- und Ertragsseite der erfolgswirksamen Wirtschaftsvorgänge erfaßt wird, in unserem Beispiel rechts von dem Doppelstrich. Die erfolgsunwirksamen Vorgänge werden in dieser Rechnung vollkommen außer Acht gelassen. Zu diesen Vorgängen gehört aber auch eine Einlage des Besitzers in die Gutskasse. Auf den Erfolg des Betriebes hat dieser Vorgang ebensowenig eine Wirkung wie z. B. die Rückzahlung der Schulden durch einen Debitor oder an einen Kreditor. Die Bareinlagen des Besitzers in die Gutskasse gehören also nicht zum Aufwand. Daher dürfen sie bei der Erfassung der Leistungen des Besitzers an den Betrieb nicht mitberücksichtigt werden. Es kommen hier also nur solche unbaren Leistungen des Besitzers an den Betrieb in Frage, die einen Aufwand des Betriebes darstellen. Als Beispiel hierfür sind die Arbeitsleistungen des Besitzers und seiner Familie anzuführen. Ferner müssen die Leistungen der Nebengeschäfte und gegebenenfalls auch des Haushalts, die einen Aufwand des Betriebes darstellen, erfaßt werden. Diese Erfassung geschieht meistens zunächst mengenmäßig und die endgültige Zusammenstellung und Bewertung erfolgt erst bei dem Abschluß.

Demgegenüber müssen auch diejenigen Leistungen des Betriebes erfaßt werden, die dem Besitzer oder den Nebengeschäften zukommen und sich deshalb nicht in Wirtschaftseinnahmen niederschlagen, die aber trotzdem einen Ertrag darstellen. Auch hier werden analog dem eben Gesagten die Barentnahmen des Besitzers nicht berücksichtigt.

Ein Teil dieser Leistungen des Betriebes wird aus der Natural- und Viehrechnung ersichtlich. Je nach der Form dieser Rechnung ergibt es sich, ob man die Leistungen mengenmäßig direkt aus ihr erkennen kann, oder ob man zunächst Auszüge zusammenstellen muß.

Durch die Erfassung der Wirtschaftsausgaben und der Leistungen des Besitzers, der Nebengeschäfte usw. an den Betrieb sind lediglich die Aufwandsgüter erfaßt worden, die in den Gutsbetrieb hineingenommen wurden. Inwieweit der Aufwand tatsächlich vor sich gegangen ist, geht jedoch nicht aus dieser Rechnung hervor. Bestände, die zu Beginn der Rechnungsperiode noch vorhanden waren, wurden ebenfalls aufgewendet. Am Ende der Periode bleiben wieder Bestände übrig. Um den tatsächlichen Aufwand zu erkennen, müssen die Bestände zu Beginn und am Ende der Periode berücksichtigt werden. Dies geschieht in der Weise, daß man den Anfangsbestand und die Zugänge als Aufwand einsetzt und davon den Endbestand subtrahiert. Die Differenz ergibt den tatsächlichen Aufwand.

In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung werden die einzelnen Aufwandsarten nicht auf diese Weise verrechnet. Vielmehr wird eine kumulative Verrechnung der Anfangs- und Endbestände vorgenommen. Man ermittelt in der Inventur den sogenannten Gutsbesatz, addiert den Anfangsbestand zu den bisher festgestellten Aufwendungen (Wirtschaftsausgaben, Leistungen des Besitzers usw. an den Betrieb) und subtrahiert davon den Gutsbesatz am Ende des Jahres, indem man diesen Betrag den Erträgen zuzählt. In den meisten Fällen wird nicht der gesamte Gutsbesatz zu Beginn und am Ende der Periode in die endgültige Schlußrechnung eingeführt, sondern lediglich die Differenz dieser beiden Größen. Diese Differenz erscheint dann als Verminderung des Gutsbesatzes bei den Aufwendungen oder als Vermehrung des Gutsbesatzes bei den Erträgen. Auf diese Weise ist die Erfassung des gesamten Aufwandes dadurch erreicht worden, daß man die noch fehlende Bestandsverrechnung durchgeführt hat.

Für diejenigen Aufwandsarten, bei denen Bestände zur Zeit des Abschlusses in Frage kommen, geht also in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung der tatsächliche Aufwand der Periode nicht hervor, da, wie eben ausgeführt wurde, Bestände bei der Erfassung der einzelnen Aufwandsarten nicht mitberücksichtigt werden. Will man daher die tatsächliche Höhe der verschiedenen Aufwandsarten kennen lernen, so sind Sonderrechnungen erforderlich. Die Einzelbestände der Aufwandsarten müssen aus der Inventur ermittelt und den entsprechenden Aufwandsarten zugezählt bzw. abgezogen werden.

### d) Erfolg.

In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung errechnet man grundsätzlich den Reinertrag als Erfolg des Betriebes. Auf die Besonderheiten dieses Erfolgsbegriffes wurde schon in einem besonderen Kapitel hingewiesen. Als besonderes Merkmal wurde hervorgehoben, daß bei seiner Errechnung ein schuldenfrei gedachter Betrieb unterstellt und damit eine Vergleichsmöglichkeit mit anderen Betrieben geschaffen wurde.

Bei der Ermittlung des Erfolgs gibt es einen wesentlichen Unterschied zwischen der einfachen kaufmännischen Buchführung und der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung. In Teil II wurde schon gesagt, daß die Errechnung des Erfolgs in der einfachen kaufmännischen Buchführung lediglich auf der Erfassung der Finanzierungsvorgänge beruht. Der Erfolg wird in der Bilanz errechnet und ergibt sich aus der Veränderung des Verhältnisses von Aktivseite und Passivseite. Die Aufwendungen und Erträgnisse werden hier nur nach ihrer Finanzierung erfaßt und erscheinen so als Kassenaus- oder -eingänge, Entstehen oder Verschwinden von Kreditoren oder Debitoren. Durch diese Vorgänge ändern sich die Bestände der Finanzierungskonten, und zwar ist die gesamte Veränderung gleich der Differenz zwischen Wirtschaftseinnahmen und Wirtschaftsausgaben.

Im vorliegenden Beispiel ist der gesamte Anfangssaldo der Finanzierungskonten 20.—. In Höhe von 22.— werden Aufwendungen gemacht, 7.— wird bar bezahlt, für 3.— werden von einem Debitor Waren gekauft und für 12.— werden Waren auf Kredit gekauft. Die Erträgnisse von insgesamt 47.— verteilen sich wie folgt: Kasseneingang 5.—, Entstehen eines Debitors in Höhe von 25.— und Verlöschen eines Kreditors in Höhe von 10.—. Beim Abschluß dieses Beispiels findet man, daß die Erträgnisse um 25.— höher sind als die Aufwendungen. Dieselbe Zahl findet man als Überschuß des Endbestandes gegenüber dem Anfangsbestand.

## Beispiel.

### Finanzierungskonten.

| S. | Kassenkonto | | H. |
| --- | --- | --- | --- |
| Anf. Best. | 20.— | Per A. u. E. | 7.— |
| An A. u. E. | 5.— | Endbest. | 18.— |
| | 25.— | | 25.— |

| S. | Kreditoren | | H. |
| --- | --- | --- | --- |
| An A. u. E. | 17.— | Anf. Best. | 15.— |
| Endbest. | 10.— | per A. u. A. | 12.— |
| | 27.— | | 27.— |

| S. | Debitoren | | H. |
| --- | --- | --- | --- |
| Anf. Best. | 15.— | Per A. u. E. | 3.— |
| An A. u. E. | 25.— | Endbest. | 37.— |
| | 40.— | | 40.— |

| A | Aufwand- und Ertragskonto | | E |
| --- | --- | --- | --- |
| An Kass. | 7.— | Per Kass. | 5.— |
| „ Kred. | 12.— | „ Kred. | 17.— |
| „ Deb. | 3.— | „ Deb. | 25.— |
| Gewinn | 25.— | | |
| | 47.— | | 47.— |

| | | | |
| --- | --- | --- | --- |
| Endsaldo | | 18.— | |
| | + | 37.— | |
| | | 55.— | |
| | ./. | 101.— | 45.— |
| Anf. Saldo | | 20.— | |
| | + | 15.— | |
| | | 35.— | |
| | ./. | 15.— | 20.— |
| | | Differenz | 25.— |
| | | Gewinn: | 25.— |

Bei den Finanzierungskonten ergibt sich der Erfolg also aus den Bestandsveränderungen, bei den Leistungskonten dagegen aus dem Unterschied zwischen Aufwendungen und Erträgnissen. Beide Rechnungsarten weisen dasselbe Resultat aus. In der einfachen kaufmännischen Buchführung geht man nach der ersteren Methode vor, in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung dagegen werden die Aufwands- und Ertragsvorgänge oder die Wirtschaftsausgaben und -einnahmen, wie man diese Vorgänge hier zu bezeichnen pflegt, der Erfolgsrechnung zugrundegelegt.

In der kaufmännischen einfachen Buchführung werden zwei Kategorien von Leistungen des Besitzers an den Betrieb und umge-

kehrt erfaßt. Einmal die Abhebungen und Einlagen. Hierbei handelt es sich um erfolgsunwirksame Vorgänge. Diese haben zwar eine Veränderung der Bestände in der Bilanz zur Folge, die sich jedoch immer sowohl auf einen Aktiv- als auch einen Passivbestand bezieht, sodaß hierdurch kein Gewinn oder Verlust in der Bilanz entsteht. Diese Vorgänge werden in der landwirtschaftlichen einfachen Buchführung bei der Ermittlung des Erfolges nicht erfaßt. Anders verhält es sich mit den Betriebsleistungen an den Besitzer oder den Leistungen des Besitzers an den Betrieb, die sich auf unbezahlte Aufwendungen bzw. Leistungen des Betriebes beziehen. In der kaufmännischen Buchführung äußern sich diese Vorgänge durch eine Veränderung des Besitzerkontos, ohne daß durch eine entsprechende andere Veränderung ein Ausgleich herbeigeführt würde. Hierdurch entsteht auf der Bilanz ein Gewinn oder Verlust. Diese Vorgänge werden also in der landwirtschaftlichen Rechnung berücksichtigt und zwar so, daß die Leistungen des Besitzers an den Betrieb zu den Aufwendungen oder Wirtschaftsausgaben, die Leistungen des Betriebes an den Besitzer zu den Erträgnissen oder Wirtschaftseinnahmen gezählt werden. So entsteht also auch in dieser Beziehung sowohl in der kaufmännischen als auch in der landwirtschaftlichen Rechnung dasselbe Ergebnis.

In der Bilanz finden sich auf der Aktivseite Bestände an Aufwandsgütern, die zur Zeit des Abschlusses im Betrieb vorhanden waren. Da die Bilanz zu Beginn der Rechnungsperiode ausgeglichen war, entsteht durch eine Veränderung der Bestände in der Schlußbilanz ein Saldo, also ein Gewinn oder Verlust. Bei einer Verminderung der Aktivbestände vermindert sich die Aktivseite gegenüber der Passivseite, es entsteht also ein Verlust. Umgekehrt verhält es sich bei der Vermehrung der Bestände. Dieser Gewinn oder Verlust, der sich durch Verminderung oder Vermehrung der Bestände an Aufwandsgütern ergibt, wird in der landwirtschaftlichen Buchführung folgendermaßen erfaßt. Man ermittelt eine Verminderung oder Vermehrung des Gutsbesatzes oder den Saldo dieser beiden Größen. Eine Verminderung wird als negativer Erfolg zu dem Betriebsaufwand, eine Vermehrung als positiver Erfolg zu dem Rohertrag gerechnet.

In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung wird also der Erfolg durch eine Aufwands- und Ertragsrechnung ermittelt, wobei lediglich die erfolgswirksamen Vorgänge zum Zuge kommen. Nach demselben Prinzip wird in der doppelten Buchführung Erfolg auf Grund der Gewinn- und Verlustrechnung festgestellt.

### e) Verrechnungspreise.

In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung hat die Frage der Verrechnungspreise nicht denselben Grad der Dringlichkeit erlangt, wie das bei der doppelten landwirtschaftlichen Buchführung der Fall ist. Das kommt daher, weil in der einfachen Buchführung

eine wertmäßige Erfassung des innerbetrieblichen Leistungsverkehrs nicht stattfindet. Es kommen hier innerhalb des landwirtschaftlichen Betriebes gar keine Verrechnungspreise vor. In dieser Rechnungsmethode wird lediglich der Leistungsverkehr zwischen Gutsbetrieb, Nebengeschäften und falls dieser gesondert verrechnet wird, dem Haushalt erfaßt. Die Frage der Verrechnungspreise spielt daher lediglich eine Rolle im Hinblick auf die gesamte Unternehmung.

Wie die Leistungen des Haushaltes an den Gutsbetrieb verrechnet werden, wurde schon angedeutet. Hier werden also die nach der eben beschriebenen Methode ermittelten Haushaltskosten den Verrechnungspreisen zugrundegelegt.

Der Gutsbetrieb bringt dagegen regelmäßig für seine an den Haushalt gelieferten Produkte durchschnittliche Marktpreise zur Verrechnung. Dies gilt aber nur für solche Produkte, die normalerweise im Betrieb hergestellt werden und die verkaufsfähig sind. Es kommt häufig vor, daß Produkte, die infolge von qualitativen Mängeln nicht verkaufsfähig sind, im Haushalt Verwendung finden. In diesem Falle müssen vor die Verrechnung vom Marktpreis entsprechende Abzüge gemacht werden.

Ebenso müßte man verfahren, wenn bestimmte Produkte im Haushalt Verwendung finden, die deshalb unverkäuflich sind, weil der Markt an diesen Produkten schon gesättigt ist. Dieser Fall tritt häufig bei Erzeugnissen ein, die nicht lange gelagert werden können und deshalb möglichst schnell verkauft werden müssen. Wenn solche Vorgänge eintreten, so ergibt sich daraus eine Verminderung des Wirtschaftserfolgs der Unternehmung, die in den meisten Fällen auf eine Fehldisposition zurückzuführen ist. Wenn die in Frage kommenden Produkte zu Marktpreisen im Haushalt verwertet werden, so weist der Gutsbetrieb rechnerisch denselben Erfolg aus, als wenn diese Fehler nicht vorgekommen wären. So verflacht die Kontrolle des wirtschaftlichen Handelns durch die Erfolgsrechnung. Wenn in einem Betrieb Gartenbau vorhanden ist, so müssen die aus dem Gartenbau in den Haushalt abgegebenen Erzeugnisse ebenfalls verrechnet werden. Diese Verrechnung spielt wertmäßig keine große Rolle, dagegen ist sie äußerst schwer durchführbar, da es sich um viele verschiedenartige, aber jeweils in geringen Mengen anfallende Quanten handelt. Man geht daher vielfach der Verrechnung in der Weise aus dem Wege, daß man den Gartenbau, sofern er für den Haushalt in Frage kommt, rechnerisch so behandelt, als wenn er zu dem Haushalt gehörte. Alle Aufwendungen des Gartenbaus werden dann in diesem Fall gleich von vornherein dem Haushalt belastet.

Von großer Bedeutung ist die Frage, welche Verrechnungspreise für die Leistungen des Gutsbetriebes an die Nebengeschäfte wie z. B. Brennerei oder Brauerei anzuwenden sind. In den meisten Fällen gibt eine Verrechnung zu Marktpreisen hier ein falsches Bild, da gewöhnlich der Nebenbetrieb auf jeden Fall gezwungen ist, seine Roh-

stoffe aus dem Gutsbetrieb zu beziehen, und da es andererseits auch häufig vorkommt, daß der Gutsbetrieb einen Teil seiner Produkte nur infolge des Nebenbetriebes verwerten kann. Wenn die Verrechnung zu Marktpreisen dennoch häufig vorgenommen wird, so liegt das nur daran, daß in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung nur vereinzelt Produktionskostenrechnungen vorgenommen werden.

### f) Ziffern für die Betriebskontrolle.

In Teil II wurde die Betriebskontrolle durch den Zeitvergleich beschrieben und gezeigt, wie die Wirksamkeit dieses Verfahrens durch die kurzfristige Erfolgsrechnung noch erhöht wird. Hierbei wird die Wirtschaftlichkeit von einzelnen Betriebsteilen verglichen. Die Errechnung der Wirtschaftlichkeit geht nach besonderen, nur in der kurzfristigen Erfolgsrechnung zum Zuge kommenden Grundsätzen vor sich. In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung sind die Grundlagen für die Durchführung einer solchen Betriebskontrolle nicht gegeben. Das kommt daher, weil keine Teilerfolge berechnet werden und weil selbst eine monatliche Gesamterfolgsermittlung im Rahmen dieser Buchführungsmethode zu umständlich wäre. Demgegenüber hat man in den Betrieben mit einfacher landwirtschaftlicher Buchführung zwei verschiedene Wege eingeschlagen, um eine Kontrolle der Betriebsgebarung zu ermöglichen. Auf der einen Seite sucht man durch die Statistik Zahlen zu gewinnen, aus denen die Einzelheiten des Betriebsgebarens hervorgehen sollen. Die Betriebsstatistik sucht ihr Ziel dadurch zu erreichen, daß sie die im Betrieb durch Erhebung oder durch Buchführung gewonnenen Zahlen sammelt und nach bestimmten Grundsätzen gruppiert. Auf Grund dieser Zusammensetzungen kristallisieren sich für jeden Betrieb bestimmte Normen heraus. Liegen in einer Rechnungsperiode Abweichungen von diesen Normen vor, so sucht man den Ursachen hierfür auf den Grund zu gehen. Gleichzeitig wird eine übersichtliche Zusammenstellung von Daten vorgenommen, welche die Struktur des Betriebes veranschaulichen soll. Hierbei kommen die Zahlen zur Darstellung, die sich auf die Betriebsgröße und das Verhältnis der verschiedenen Kulturarten zueinander beziehen. In Verbindung mit diesen allgemeinen Daten wird gewöhnlich noch eine Beschreibung des Betriebes vorgenommen. Aus dieser soll die Bodenbeschaffenheit, die Geländebeschaffenheit, die klimatischen Verhältnisse, die Verkehrslage und die Organisationsform zu ersehen sein. Diese Angaben können vielfach für die Beurteilung der Zahlen wichtig sein, die sich aus der eigentlichen Betriebsstatistik ergeben. Als weiterer Teil der Betriebsstatistik ist eine Aufstellung über Anbauverhältnis und Ernteerträge zu nennen, in welcher die Größe der mit den diversen Pflanzenarten angebauten Flächen und die darauf erzielten Ernteergebnisse angegeben sind. Letztere Angaben beziehen sich lediglich auf die Menge, nicht aber auf den Wert der Erzeugnisse. Die Viehstatistik gibt Aufschluß über den durchschnittlichen Viehbestand und die mengenmäßigen Er-

träge. Eine Erfassung des Naturalumsatzes zeigt mengenmäßig die Vorgänge bezüglich der Naturalien, die Erntemenge, die zugekaufte Menge und den Anfangsbestand einerseits, den Verkauf und die übrigen Verwertungsmöglichkeiten andererseits. Eine besondere Aufstellung zeigt die monatlich verkauften Mengen der verschiedenen Produkte; aus der Zusammenstellung geht z. B. hervor, wieviel Weizen oder Milch in den einzelnen Monaten verkauft wurde.

In der Betriebsstatistik wird weiterhin eine detaillierte Aufstellung des Betriebsaufwandes und des Rohertrages ausgearbeitet. Hierzu gehört zunächst eine nach Aufwandsarten geordnete Zusammenstellung der Wirtschaftsausgaben. Die Unterlagen hierfür ergeben sich aus dem Hauptbuch.

Die Zahlen, welche aus der Buchführung im Hinblick auf den Betriebsaufwand gewonnen werden, können z. T. nicht im ursprünglichen Zustand in der Statistik verwertet werden. Für manche Daten ist daher eine Umformung nach bestimmten Grundsätzen notwendig, wenn für die Statistik brauchbare Zahlen gewonnen werden sollen.

Die Statistik des Lohnaufwandes erfordert eine Zusammenstellung von Zahlen, die teils aus der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung, teils aus besonderen Aufstellungen hervorgehen. Bei den Wirtschaftsausgaben sind lediglich diejenigen Löhne verrechnet, die bar gezahlt werden. Dagegen treten die sogenannten Deputate, d. s. die Lohnleistungen des Besitzers in Form von Naturalien, bei den Wirtschaftsausgaben nicht in Erscheinung. Hierfür müssen besondere Aufstellungen gemacht werden, was in der einfachen Buchführung ohne zusätzliche Statistik nicht notwendig ist. Die Lohnansprüche des Besitzers und seiner Familie sind dagegen in der Abschlußrechnung zusammengestellt, sodaß diese Zahlen wieder ohne Spezialrechnung in die Betriebsstatistik aufgenommen werden können. Die Erfassung sämtlicher Lohnformen ist deshalb erforderlich, weil sonst vergleichbare Zahlen für den jährlichen Arbeitsaufwand nicht gegeben sind.

Die Zahlen, welche in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung die Vermehrung bzw. die Verminderung des Gutsbesatzes zum Ausdruck bringen, finden in der Betriebsstatistik ebenfalls Verwendung. Sie werden jedoch hier einer geeigneten Umformung und Gruppierung unterzogen. So wird der Gutsbesatz eingeteilt in Güter, bei denen der Verbrauch durch die Abschreibungen gekennzeichnet wird und solche, bei denen dies nicht der Fall ist. Auf diese Weise wird in der Statistik die Veränderung innerhalb dieser beiden Kategorien gesondert aufgeführt. Der nach einem bestimmten Plan und mit einer gewissen Regelmäßigkeit vor sich gehende Aufwand an Gebäuden, Anlagen, Maschinen usw. wird auf diese Weise isoliert, und so ergibt sich die Möglichkeit, die Veränderungen der Bestände an Vorräten gesonderten Beobachtungen zu unterziehen. Im Gegensatz zu der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung verrechnet die Sta-

tistik teilweise auch die Veränderung einzelner Bestände bei den entsprechenden Aufwands- oder Ertragsarten. Bei dieser Berechnung erfolgt also, ähnlich wie bei den Leistungskonten der doppelten Buchführung, sowohl die Berücksichtigung der Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben als auch in Verbindung damit eine Verrechnung der Bestandsveränderung.

Nach denselben Grundsätzen wird eine statistische Gliederung des Reinertrags vorgenommen. Die Wirtschaftseinnahmen werden in übersichtlicher Weise aufgeteilt und gruppiert. Die Zahlen, welche dabei zum Zuge kommen, ergeben sich ebenfalls aus der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung. Es handelt sich hier um die Wirtschaftseinnahmen, die Inventarvermehrung, die unbaren Leistungen an den Besitzer, den Mietswert der Wohnung des Besitzers und den sogenannten Naturallohn. Diese Zahlen werden noch besonders gruppiert und verarbeitet. Daraus entsteht z. B. der Geldrohertrag der Bodennutzung. Nicht nur die Wirtschaftseinnahmen aus der Bodennutzung werden dabei zusammengestellt, sondern es findet auch eine Verrechnung der Vorräte zu Beginn und am Ende der Periode statt. Eine solche Zusammenstellung des sogenannten bereinigten Rohertrages aus der Bodennutzung sieht etwa folgendermaßen aus:

| | | |
|---|---|---|
| Geldeinnahmen für Hafer . . . . . . | RM | . . . . |
| Roggen . . . . . . | „ | . . . . |
| Weizen . . . . . . | „ | . . . |
| Wintergerste . . . . . | „ | . . . . |
| Sommergerste . . . . | „ | . . . . |
| Runkelrüben . . . . . | „ | . . . . |
| Kartoffeln . . . . . . | „ | . . . . |
| Handelsgewächse . . . | „ | . . . . |
| Heu . . . . . . . . . | „ | . . . . |
| Stroh . . . . . . . . | „ | . . . . |
| Sonstige Benutzung . . . | „ | . . . . |
| Summe Rohertrag aus Bodennutzung | RM | . . . . |
| Verrechnung der Vorräte . . . . . . . . . | „ | . . . . |
| Bereinigter Rohertrag aus Bodennutzung . . . | RM | . . . . |

Diese Zusammenstellung ist eine wesentliche Verfeinerung der sich aus der Buchführung ergebenden Daten, trotzdem auch hier ein Ergebnis vorliegt, welches nicht alle in Frage kommenden Ziffern erfaßt. Die gesamte Summe des Rohertrages aus der Bodennutzung ist nicht gegeben, da eine gesonderte Verrechnung der an den Besitzer und die Nebenbetriebe abgeführten Erzeugnisse der Bodennutzung unterblieben ist.

Ähnlich wie die Bodennutzung verrechnet man die Viehhaltung. Hier kann folgende Zusammenstellung vor sich gehen: [1])

[1]) Roth, Betriebswirtschaftliche Buchhaltungsstatistik, S. 70. Berlin 1931.

| | | RM |
|---|---|---|
| 1. | Einnahme aus Zugviehhaltung | . . . . . |
| 2. | Einnahme aus Zugviehverkauf | . . . . . |
| 3. | Bestandsveränderung | . . . . . |
| 4. | Einnahme aus Rindviehhaltung | . . . . . |
| 5. | Einnahme aus Rindviehverkauf | . . . . . |
| 6. | Bestandsveränderung | . . . . . |
| 7. | Einnahme aus Schweineverkauf | . . . . |
| 8. | Bestandsveränderung | . . . . . |
| 9. | Einnahme aus Schafviehverkauf | . . . . . |
| 10. | Einnahme aus Wolle, Fellen | . . . . . |
| 11. | Bestandsveränderung | . . . . . |
| 12. | Einnahme aus Federvieh | . . . . . |
| 13. | Sonstige Einnahmen aus Viehhaltung | . . . . . |
| 14. | Geldrohertrag aus Viehhaltung | . . . . . |
| 15. | Bestandsveränderung | . . . . . |
| 16. | Vereinigter Rohertrag der Viehhaltung | . . . . . |

Bei dieser Zusammenstellung geht man etwas genauer vor, wie bei der Erfassung des Geldrohertrags der Bodennutzung. Die Bestandsveränderungen der betreffenden Viehgattungen werden gleich ihrer bestimmten Gattung zugeschlagen. Dagegen werden die Bestände an solchen Gütern, die zwar zu der Viehhaltung gehören, die jedoch nicht den bestimmten Viehgattungen zugezählt werden können, in einer Zahl aufgeführt. Ferner fehlen auch hier die Leistungen der Viehhaltung an den Besitzer, die ja auch zu dem Rohertrag der Viehhaltung gehören.

Wenn die Betriebsstatistik während einer Reihe von Perioden durchgeführt wird, so ergeben sich daraus für jeden Betrieb bestimmte Normen. Die Voraussetzung dafür ist, daß das Zahlenmaterial immer nach denselben Grundsätzen zusammengestellt und errechnet wird. Die einzelnen Zahlen werden in dem Zeitvergleich einander gegenübergestellt. Wenn sie Abweichungen gegenüber früher festgestellten Ermittlungen aufweisen, so ergeben sich daraus Anhaltspunkte, den Ursachen für eine Verbesserung oder Verschlechterung der Wirtschaftlichkeit des Betriebes auf den Grund zu gehen. Bei einem großen Teil der Zahlen spielen zwar die Außeneinflüsse, namentlich die Witterungsvorgänge und die Preisschwankungen eine nicht unbedeutende Rolle, und man muß bei einer Auswertung dieser Ziffern diese Einflüsse scharf im Auge behalten. Man gewinnt jedoch bei vielen dieser Zahlen namentlich da, wo es sich lediglich um die mengenmäßigen Feststellungen handelt, wichtige Vergleichsziffern in Bezug auf die Betriebsgebarung.

Ein Nachteil der eben beschriebenen Form der Betriebsstatistik für die Betriebskontrolle liegt darin, daß sie zu sehr von der Jahreserfolgsrechnung abhängig ist. Sie kann also nur jährlich zusammengestellt werden. Dadurch wird die Periode zwischen den Zeit-

punkten, an denen man das statistische Material zusammenstellt, zu groß. Man kann daher lediglich die begangenen Fehler erkennen, dagegen ist es vielfach nicht mehr möglich, diese Fehler so frühzeitig zu bemerken, daß man den Schaden noch rechtzeitig verhindern kann.

2. Infolge dieses Mangels der Betriebsstatistik wird neuerdings immer mehr der zweite Weg beschritten, der die Betriebskontrolle erleichtern soll. Dieser besteht in einer Budgetrechnung, dem sogenannten Betriebsvoranschlag. Man arbeitet jährlich einen Wirtschaftsplan aus, nach dem sich der Wirtschafter richtet und kurzfristig kontrolliert, inwieweit dieser Plan eingehalten wird. Der gesamte Betriebsvoranschlag setzt sich etwa aus folgenden Bestandteilen zusammen:

I. Erntevoranschlag
II. Voranschlag für Bodenerzeugnisse
III. Viehstandsvoranschlag
IV. Futtervoranschlag
III. a) Milchvoranschlag
b) Buttervoranschlag
c) Eiervoranschlag
d) Wollvoranschlag
IV. Weide und Grünfuttervoranschlag
V. Stallmistvoranschlag
VI. a) Saatgutvoranschlag
b) Düngervoranschlag
VII. Voranschlag für laufende Ausgaben des Landwirtschaftsbetriebes
VIII. Einnahmenvoranschlag des landwirtschaftlichen Betriebes
IX. a) Voranschlag für sonstige Ausgaben das Unternehmen betreffend
b) Voranschlag für sonstige Einnahmen das Unternehmen betreffend
X. Ausgabenvoranschlag für Zins- und Pachtzahlungen, Privat, Vermehrung des Anlagekapitals
XI. Geldvoranschlag, Zusammenstellung
XII. Besondere Berechnungen.

Die gesamte Rechnung läuft auf den Geldvoranschlag hinaus. Dieser ist eine Übersicht für die in einem Jahr zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben. Die Einnahmen- und Ausgaben werden nach Arten unterteilt und für jeden Posten ein Betrag in Höhe der geplanten Ausgaben oder erwarteten Einnahmen eingesetzt. Man zeichnet dann monatlich neben den Sollbeträgen ein, wieviel im betreffenden Monat und wieviel in dem laufenden Wirtschaftsjahr bisher eingegangen ist bzw. ausgegeben wurde. Auf diese Weise hat man die Möglichkeit, rechtzeitig zu erkennen, ob der Plan eingehalten

werden kann und sich umzustellen, wenn man bemerkt, daß Abweichungen vorliegen. Es handelt sich also hier um eine kurzfristige Kontrolle, inwieweit der Plan eingehalten wird.

Beim Festsetzen des Voranschlages ist es im allgemeinen nicht möglich, das kommende Jahr so zu überblicken, daß der einmal gemachte Voranschlag eingehalten werden kann. Viele Faktoren, von denen die einzelnen Ziffern abhängig sind, kann man für die Periode eines Jahres nicht voraussehen. Daher hat man in den Formularen für den Voranschlag einen Platz für mehrmalige Berichtigungen vorgesehen.

Abb. 6 zeigt einen solchen Geldvoranschlag. Dieser ist aus den Voranschlagsberechnungen genommen, wie sie in der Buchführung der deutschen Landwirtschaftsgesellschaft zur Anwendung kommen.

Abb. 6.

XI. Geldvoranschlag. Zusammenstellung.

| Bezeichnung | Voranschlag Nr. | Ausgab. bezw. Einnah. des Vorjahr. | Geldbetrag | | | | Verteilung | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Voranschlag | Berichtigung 1. | 2. | 3. | Juli | August |
| 1. laufende Ausgaben | VII | | | | | | | |
| Gehälter und Löhne | „ | | | | | | | |
| Wirtschaftshaushalt | „ | | | | | | | |
| Arbeit fremder Mensch. | „ | | | | | | | |
| Saatgut | „ | | | | | | | |
| Handelsdünger | „ | | | | | | | |
| Handelsfuttermittel | „ | | | | | | | |
| Sonstige Naturalien | „ | | | | | | | |
| Vieh u. a. | „ | | | | | | | |
| Heiz- u. Betriebsstoffe | „ | | | | | | | |
| Sonstige Ankäufe | „ | | | | | | | |
| Unterhaltung der Masch. und Geräte | „ | | | | | | | |
| Sonstige laufd. Ausg. | „ | | | | | | | |
| Ausgaben insgesamt | | | | | | | | |
| 2. Einnahmen | VII | | | | | | | |
| Bodenerzeugnisse | „ | | | | | | | |
| Vieh- u. Vieherzeugn. | „ | | | | | | | |
| Sonstige Einnahmen | „ | | | | | | | |
| Einnahmen insgesamt | VII | | | | | | | |
| Ausgaben insgesamt | „ | | | | | | | |
| 3. Überschuß [schwarz] bzw. Zuschuß [rot] des Landwirtschaftsbetriebes | | | | | | | | |

| Bezeichnung | Voranschlag Nr. | Ausg. bezw. Einnah. des Vorjahr. | Geldbetrag | | | | Verteilung | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Voranschlag | Berichtigung 1. | 2. | 3. | Juli | August |
| 4. Sonstige Einnahmen abzügl. Ausgaben des Unternehmens (schwarz bzw. rot vgl. 3) | IX | | | | | | | |
| 5. Überschuß (schwarz) bzw. Zuschuß (rot) des Gesamtunternehmens | | | | | | | | |
| 6. Zinsen, Pacht<br>7. Privatausgaben<br>8. Vermehrung des Anlagekapitals<br>9. Rückzahlung auf Schulden<br>10. Summe 6—9 | X<br>„<br>„<br>„ | | | | | | | |

Pos. 5 ./.Pos. 10 Bleibt zur Rücklage od. anderen Verwendung od. Kapitalbedarf.

Es handelt sich nun um die Frage, wie die Zahlen für den Voranschlag zustandekommen. Zunächst werden die Istzahlen, die aus der Buchführung der vorhergehenden Rechnungsperiode gewonnen wurden, als Anhaltspunkte in der Geldrechnung notiert. Diese Zahlen haben jedoch lediglich die Funktion von Vergleichszahlen, die Anhaltspunkte für den aufzustellenden Voranschlag liefern sollen. Sie weichen jedoch vielfach erheblich von den Voranschlagsziffern ab. Die Zusammensetzung in der Höhe der einzelnen Einnahmen- und Ausgabenarten ist jedes Jahr verschieden. Sie ist abhängig von der Art der Wirtschaftsführung, dem Bebauungsplan, dem Viehstand usw.

Um Ziffern für den Geldvoranschlag zu gewinnen, geht man induktiv vor, indem man für die Einzelheiten, welche auf die Zusammensetzung des Geldvoranschlags von Einfluß sind, die vermutlich im Laufe des Jahres eintretenden Ziffern zusammenstellt. Bei diesem Vorgang spielt die Erfahrung des Betriebsleiters und die Statistik der vorhergegangenen Perioden die entscheidende Rolle. Aus den so gewonnenen Zahlen, die in den meisten Fällen zunächst rein mengenmäßiger Natur sind, ergeben sich allmählich die wert-

mäßigen Zusammenstellungen, die dann schließlich in dem Geldvoranschlag gipfeln.

Wir wollen ein Beispiel herausgreifen und darlegen, wie in dem Geldvoranschlag die Zahl für die vermutlichen Einnahmen aus den Bodenerzeugnissen gewonnen wird. Diese Zahl geht auf den sogenannten Ernteertragsvoranschlag zurück. Hier wird für jeden Schlag eine Aufstellung gemacht, aus der die Fruchtart und der erwartete Ernteertrag zu ersehen ist. In dem Formular ist für drei Berichtigungen Platz gelassen, sodaß im Verlauf der Periode Verbesserungen vorgenommen werden können. Wenn man dann die Beobachtung macht, daß die Entwicklung der Ernte sich anders gestaltet, als ursprünglich erwartet wurde, hat man die Möglichkeit, dementsprechende Verbesserungen vorzunehmen. Die bisher hier gewonnenen Zahlen werden in dem Voranschlag für Bodenerzeugnisse weiterverarbeitet.

Abb. 7.

II. Voranschlag für Bodenerzeugnisse.

| | Weizen | Roggen | Hafer | Kartoffeln | usw. |
|---|---|---|---|---|---|
| Ernteertrag<br>Bestand vom Vorjahre | | | | | |
| Im ganzen zur Verfügung | | | | | |
| Deputat<br>Haushaltsbedarf<br>Futter für Arbeitsvieh<br>Saatgut<br>N. N.<br>N. N.<br>Schwund<br>Notwendiger Bestand am Jahresende bis zur neuen Ernte | | | | | |
| Damit verfügt über | | | | | |
| Zur Verfügung bleiben<br>Futter für Nutzvieh | | | | | |
| Zu verkaufen<br>oder<br>zuzukaufen | | | | | |

In dieser Tabelle wird zunächst für jede Fruchtart die für den Verkauf der Periode im ganzen vermutlich zur Verfügung stehende Menge festgesetzt, indem man den Bestand zu Beginn des Jahres mit dem erwarteten Ernteertrag addiert. Die letztere Zahl ergibt sich aus dem eben beschriebenen Ernteertragsvoranschlag.

Diese Bodenerzeugnisse werden nicht alle verkauft, sondern sie finden vielfach im Betrieb selbst ihre Verwendung, so als Deputat, Futter für das Nutzvieh, Saatgut usw. Ferner wird ein Teil derselben im Haushalt verbraucht. Für diese Zahlen muß ebenfalls ein Voranschlag ausgearbeitet werden, damit die vermutlich zum Verkauf übrig bleibende Menge der diversen Bodenerzeugnisse festgestellt werden kann.

Nachdem in dem Formular Abb. 6 der Voranschlag für jede Art von Bodenerzeugnissen fertiggestellt wurde, indem man die vermutlich in dem betreffenden Jahr zu verkaufende Menge feststellte, werden diese Zahlen auf den sogenannten Einnahmenvoranschlag übertragen. Dies ist eine Tabelle, in der die verschiedenen zu verkaufenden Erzeugnisse aufgezählt werden. Hier sammeln sich nicht nur die gesamten Bodenerzeugnisse, sondern auch die Produkte der Nutztierhaltung. Die Produkte werden in dieser Tabelle zum ersten Mal bewertet, und zwar in Höhe der vermutlich zu erzielenden Preise. Auch hier ist im Formular Platz für mehrere Berichtigungen vorgesehen.

Durch die Bewertung der verschiedenen Produkte sind diese in der vorliegenden Tabelle addierbar geworden. So kann die Summe der zu erwartenden Einnahmen aus den Bodenerzeugnissen, Vieherzeugnissen und sonstigen Einnahmequellen gewonnen werden. Diese einzelnen Summen überträgt man dann auf den Geldvoranschlag (Position XI).

Nach denselben Grundsätzen werden auch die Zahlen für den Ausgabenvoranschlag gewonnen. Auch hier geht man von den Einzelheiten aus und kommt schließlich durch geeignete Zusammenfassungen zu der gesuchten Zahl.

Die Kontrolle durch diese Voranschlagsrechnung beschränkt sich in der Hauptsache auf die Frage, inwieweit der Wirtschaftsplan, welcher für ein ganzes Jahr im voraus aufgestellt ist, eingehalten wird. Da der gesamte Voranschlag auf den eben dargestellten Geldvoranschlag hinausläuft, so handelt es sich hier mehr um eine Angelegenheit der Finanzierung als der Rentabilität. In dem Einnahmevoranschlag wird festgestellt, was voraussichtlich an flüssigen Mitteln und Guthaben in der betreffenden Periode vorhanden sein wird. Dies wird den voraussichtlichen Wirtschaftsausgaben gegenübergestellt. So hat man rechtzeitig einen Überblick über die Finanzierungsmöglichkeiten bzw. Notwendigkeiten. Aus dem Betriebsvoranschlag ist jedoch eine Kontrolle über den tatsächlichen Verbrauch an Aufwendungen nur in beschränktem Maße möglich.

Wenn die im Laufe des Jahres tatsächlich eintretenden Zahlen von denen des Voranschlags abweichen, so kann wohl die Aufmerksamkeit auf bestimmte Vorgänge gelenkt werden. In den meisten Fällen ist es aber nicht ohne weiteres feststellbar, ob die Gründe der Abweichungen auf dem Gebiete der Rentabilität oder der Finanzierung zu suchen sind. Namentlich bei Ausgaben für Aufwendungen, die z. T. auch durch Leistungen des eigenen Betriebes bestritten werden, wird bei einer Veränderung leicht festzustellen sein, inwieweit hier die Betriebsgebarung eine Rolle spielt. Wenn z. B. die Ausgaben für Handelsfuttermittel von dem geplanten Betrag nach oben hin abweichen, so ist damit noch nicht gesagt, daß hierdurch eine Verschlechterung der Betriebsgebarung stattgefunden hat. Ohne eine Berücksichtigung der im eigenen Betrieb erzeugten Futtermittel sind derartige Schlüsse nicht zulässig. Es ist auch vielfach gefährlich, wenn man allzu straff an einmal festgesetzten Ziffern des Voranschlags festhält. Es kann sich z. B. erst im Lauf der Rechnungsperiode ergeben, daß es wirtschaftlicher ist, wenn man eine intensive Schweinemast durchführt. In diesem Fall wäre es falsch, wenn man nicht eine Umstellung des Plans vornimmt und den geplanten Betrag für die Ausgaben an Handelsfuttermitteln vergrößert.

Ebenso ist es vielfach unrichtig, wenn man zu straff an den einmal festgesetzten Summen für Lohnausgaben festhält. Wenn aus diesem Grunde notwendige Arbeiten vernachlässigt werden müssen, kann unter Umständen ein viel größerer Schaden entstehen, als wenn man in den tatsächlichen Ausgaben über die geplanten hinausgeht. Man muß sich daher, wenn man diese Voranschlagsrechnung durchführt, immer der Gefahr bewußt sein, die sich hierbei ergibt und die darin besteht, daß man allzu leicht in die Mentalität des Einnahme- und Ausgaberechnens hineinkommt. Man muß sich darüber klar sein, daß hier verschiedene Koeffizienten fehlen, die für das Verhältnis von Aufwand und Ertrag von maßgebender Bedeutung sind.

## II. Die doppelte landwirtschaftliche Buchführung.

### 1. Allgemeine Beschreibung.

#### a) Die Jahresrechnung.

In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung wurde, wie wir gesehen haben, der Erfolg durch die Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag ermittelt. In der Jahresrechnung wurden wohl die Finanzierungsvorgänge in der Geldrechnung erfaßt. Dagegen hat man aber aus diesen Zahlen diejenigen gesondert herausgestellt, die einen Aufwand bzw. Ertrag verkörperten, und diese Ziffern wurden dann für die Errechnung des Betriebsergebnisses verwendet. Die Finanzierungsvorgänge blieben in der Abschlußrechnung unberücksichtigt. Anders verhält es sich bei der doppelten landwirtschaft-

lichen Buchführung. Hier werden für den Abschluß sowohl die Aufwands- und Ertragsvorgänge als auch die gesamten Finanzierungsvorgänge berücksichtigt. Dies äußert sich darin, daß der Erfolg gleichzeitig aus zwei Konten hervorgeht, nämlich aus der Bilanz sowohl als auch aus der Gewinn- und Verlustrechnung. Man verfährt also nach denselben Grundsätzen wie bei der kaufmännischen doppelten Buchführung.

In der Doppik unterscheiden wir 2 Arten von Konten, die Finanzierungskonten und die Leistungskonten. Zu den Finanzierungskonten gehört das Kassen-, Debitoren-, Kreditoren-, Bank-, Postscheckkonto usw. Auf diesen Konten werden sämtliche Wirtschaftsvorgänge nach außen hin, seien es erfolgswirksame oder erfolgsunwirksame, im Hinblick auf ihre Finanzierung erfaßt.

Unter die Gruppe der Leistungskonten zählt man z. B. das Weizenkonto, Kartoffelkonto, Rindviehkonto. In diesen Konten werden die erfolgswirksamen Vorgänge als Aufwand oder Ertrag verrechnet. In der doppelten Buchführung erscheint jeder erfolgswirksame Wirtschaftsvorgang sowohl in einem Finanzierungskonto als auch in einem Leistungskonto.

Das bisher Gesagte gilt für diejenigen Vorgänge, welche sich mit der Außenwelt abspielen. Hierbei ist gemeint der Aufwand, der als Ertrag vorgeschalteter Betriebe in den Betrieb aufgenommen wurde und die Leistungen, die an nachgeschaltete Betriebe abgegeben wurden. Diese Vorgänge kommen auch in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung zur Verrechnung. Dagegen wird dort ein großer Komplex von Vorgängen nicht erfaßt, der in der doppelten landwirtschaftlichen Buchführung in die Verrechnung mit einbezogen wird, nämlich die gesamten innerbetrieblichen Vorgänge. In der doppelten landwirtschaftlichen Buchführung teilt man den Betrieb in einzelne Unterbetriebe auf und verrechnet dann die Leistungen der verschiedenen Teilbetriebe unter sich, indem man diese Leistungen den in Frage kommenden Unterbetrieben belastet bzw. erkennt.

Durch die Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen wird das Gesamtergebnis der Erfolgsrechnung nicht beeinflußt. Bei richtig durchgeführter Rechnung muß der Erfolg, der in der doppelten Buchführung ermittelt wurde, dieselbe Höhe aufweisen, wie der sich aus der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung ergebende. Die Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen spielen sich lediglich auf den Leistungskonten ab, indem ein Leistungskonto belastet und das andere erkannt wird. Hierdurch steht einem Aufwand ein Ertrag in gleicher Höhe gegenüber, und somit hat dieser Vorgang seinen Einfluß auf das Gesamtergebnis.

Die Frage, ob die doppelte Buchführung in der Landwirtschaft anwendbar sei, ist sehr stark umstritten worden. Während Howard und Laur [1]) die Anwendung der doppelten landwirtschaftlichen Buch-

[1]) S. S. 3.

führung befürworten, wird diese von Aereboe und einer großen Zahl von anderen Autoren bekämpft. Aereboe hält es für falsch, einen landwirtschaftlichen Betrieb rechnerisch zu zerlegen, wie das in der doppelten Buchführung geschieht. Er sagt, daß nicht die Rentabilität der einzelnen Betriebszweige, sondern das möglichst günstige Zusammenwirken sämtlicher Maßnahmen in allen Betriebszweigen maßgebend für den Betriebserfolg ist. Demgegenüber soll hier die Ansicht vertreten werden, daß, wenn man sich aber über diese Tatsache klar ist, es trotzdem zweckmäßig sein kann, den Betrieb nach bestimmten Gesichtspunkten rechnerisch in einzelne Teile zu zerlegen. Bei komplizierten Betrieben ist es unmöglich, durch Beobachtungen, die sich nicht auf rechnerische Ergebnisse stützen, die Richtigkeit der Wirtschaftsführung im einzelnen zu erkennen. Auf Grund der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung und der ebenfalls schon beschriebenen Betriebsstatistik ist es aber vielfach unmöglich, die Zusammenhänge im Einzelnen zu erkennen. Will man sich ein richtiges Bild machen, so müssen auch die innerbetrieblichen Leistungen erfaßt werden. Diese Vorgänge erkennt man aus der doppelten Buchführung und erhält hierdurch einen viel größeren Einblick in die einzelnen Teile des Gesamtbetriebes. Wenn die Ergebnisse der doppelten landwirtschaftlichen Buchführung in manchen Fällen zu falschen Schlüssen führen, so kann die Schuld hierfür nicht der Buchführungsmethode zur Last gelegt werden, sondern lediglich denjenigen, welche diese Buchführung falsch einrichten und durchführen und die sich nicht über die Bedeutung der einzelnen im Abschluß stehenden Zahlen im Klaren sind. Die doppelte landwirtschaftliche Buchführung ist ein Instrument, zu dessen Handhabung ein bestimmtes Maß von Kenntnissen notwendig ist. Sind diese Kenntnisse nicht vorhanden, dann bleibt das Instrument wirkungslos, ja es kann sogar schädlich sein, wenn daraus falsche Schlüsse und Maßnahmen entstehen.

Die Frage, ob es zweckmäßiger ist, die einfache oder die doppelte landwirtschaftliche Buchführung zur Anwendung zu bringen, läßt sich nicht generell beantworten. Sie kann nur im einzelnen Fall entschieden werden, und zwar je nach der Struktur des Betriebes, in dem eine Buchführung durchgeführt werden soll. In einfachen und übersichtlichen Betrieben wird im allgemeinen die einfache Buchführung genügen. Die Größe des Betriebes spielt hier keine entscheidende Rolle. Sehr viele Großbetriebe sind so einfach und unkompliziert, daß die einfache Buchführung genügt. Wenn dagegen der Betrieb unübersichtlich ist, wenn er sehr viele und verschiedenartige Betriebszweige aufweist, sodaß die Vorgänge, namentlich die innerbetrieblichen Leistungsvorgänge, nicht mehr übersehbar sind, dann ergibt sich die Notwendigkeit, ein genaueres Instrument für die Beobachtung des Betriebes zu benutzen. Hier beginnt die Funktion der doppelten landwirtschaftlichen Buchführung.

In Deutschland hat die doppelte Buchführung, im Gegensatz zu der einfachen Buchführung, in der Landwirtschaft nur eine sehr geringe Verbreitung erlangt. Wir finden sie im allgemeinen namentlich bei den Buchstellen in der Form, in der sie Howard ausgearbeitet und zur Anwendung gebracht hat. Das Prinzip ist in dieser Art der Erfolgsrechnung dasselbe, wie bei der doppelten kaufmännischen Buchführung. Lediglich in der Form unterscheidet sich die Howardbuchführung von der allgemein gebräuchlichen doppelten Buchführung. Außerdem hat Howard sein System besonders im Hinblick auf den landwirtschaftlichen Betrieb eingerichtet. Gleichzeitig hat er versucht, mit der Jahresbuchführung eine Selbstkostenrechnung zu verbinden. Im Folgenden soll die Howardbuchführung als das System, welches unter den einzelnen Formen der doppelten landwirtschaftlichen Buchführung in Deutschland die größte Verbreitung gefunden hat, herausgegriffen und als Grundlage unserer Untersuchung benutzt werden. Die anderen Formen der Doppik in der Landwirtschaft lehnen sich sehr stark an die kaufmännische Buchführung an und unterscheiden sich von dieser in der Hauptsache nur durch ihren besonders auf den landwirtschaftlichen Betrieb abgestellten Kontenplan. Die Howardbuchführung weicht jedoch, namentlich in der Art der Durchführung, wesentlich von der kaufmännischen Buchführung ab.

Um einen Überblick über die Howardbuchführung zu bekommen, sollen zunächst die einzelnen Bücher, in denen die Erfolgsrechnung und die Kalkulation vor sich geht, einzeln beschrieben werden. Hierbei unterscheiden wir [1]):

A. Bücher für die Jahresrechnung.
  1. Wirtschaftskassabuch
  2. Kontokorrente
  3. Gespannbuch
  4. Leutebuch
  5. Lohnbuch
  6. Naturalienbuch
  7. Inventurbuch
  8. Inventurbeibuch.

B. Bücher für die Abschlußrechnung.
  1. Kalkulationsbuch
  2. Journal
  3. Hauptbuch.

1. Die Jahresrechnung.

Schon in der Zusammensetzung der Bücher für die Jahresbuchführung zeigt sich ein besonderer Unterschied der Howardbuchführung gegenüber der sonst bekannten Form der Doppik. Die Verbuchung

[1]) S. Howard, Landwirtschaftliche Buchführung, Bd. II—III. 2. Aufl. Hannover 1927.

der Geschäftsvorfälle erfolgt im Kontokorrentbuch, in denen also lediglich Finanzierungskonten in Frage kommen. Eine Gegenbuchung auf Leistungskonten erfolgt zunächst in der Jahresbuchführung nicht. Somit trägt also die Jahresrechnung in der Howardbuchführung den Charakter der einfachen Buchführung. Die Form der doppelten Buchführung erscheint erst bei der Abschlußrechnung. Im übrigen geht die Jahresrechnung in den oben angegebenen Hilfsbüchern (Gespannbuch, Leutebuch usw.) vor sich, in denen hauptsächlich innerbetriebliche Vorgänge zahlenmäßig erfaßt werden.

Im Kassabuch und im Kontokorrentbuch werden die Geschäftsvorfälle aufgezeichnet. Es erscheinen also hier sämtliche Kassen-Ein- und -Ausgänge, sowie entstehende und verschwindende Forderungen und Schulden. Hier gilt dasselbe Verfahren, das bei der einfachen kaufmännischen Buchführung zum Zuge kommt, wo lediglich die Finanzierungsseite der Wirtschaftsvorgänge registriert wird, und eine Gegenbuchung auf Leistungskonten nicht erfolgt.

Das Gespannbuch hat den Zweck, die Unterlage für die Verteilung der Gespannkosten auf die verschiedenen Betriebszweige zu liefern.

Abb. 8.
Gespannbuch.

Pf. = Pferde
O. = Ochsen

| August | Es waren vorhanden | | Krank | | Schlag 14 Weizenernte | | Schlag 7 Roggenernte | | usw. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Pf. | O. | Pf. | O. | Pf. | O. | Pf. | O. | |
| 1. | | | | | | | | | |
| 2. | | | | | | | | | |
| 3. | | | | | | | | | |
| usw. | | | | | | | | | |

In der Tabelle Abb. 8 wird die Verwendung des Gespanns registriert. Aus den überschriften in den Vertikalspalten des Gespannbuchs ist bereits zu ersehen, daß die Howardbuchführung eine Kostenstellenrechnung einschaltet. Die Grundstücke des Betriebes werden in einzelne Schläge aufgeteilt, und für jeden dieser Schläge registriert man die aufgewendete Gespannarbeit. Die Aufzeichnungen erfolgen in diesem Buch rein mengenmäßig. Die zu registrierende Einheit ist der Pferde- bzw. Ochsentag oder bei genauerer Rechnung Bruchteile desselben.

Eine ähnliche Funktion wie das Gespannbuch hat das Leutebuch. Hieraus werden die Unterlagen gewonnen, welche die Verteilung des Arbeitsaufwandes auf die verschiedenen Betriebszweige bzw. Kosten-

träger ermöglichen. Auch hier geht die Verteilung z. T. über den Weg der Kostenstellen, sodaß hier die für die einzelnen Schläge geleistete Arbeit registriert wird. Das Leutebuch hat also dieselbe Form wie das Gespannbuch und wird auch in gleicher Weise gehandhabt. Der Unterschied besteht nur darin, daß als Einheit Männertage, Frauentage und Kindertage aufgezeichnet werden. Auf Grund dieser Unterscheidung innerhalb der menschlichen Arbeitskräfte wird jede Vertikalrubrik in drei Unterabteilungen zergliedert. Dies ist später für die wertmäßige Verteilung des Arbeitsaufwandes notwendig, da die Löhne für Männer, Frauen und Kinder wertmäßig verschieden sind.

In dem Lohnbuch werden die einzelnen Lohnempfänger und deren Löhne registriert. Hierbei wird eine Unterscheidung zwischen den Taglöhnern und den anderen Lohnempfängern vorgenommen. Die Lohnhöhe richtet sich bei den Taglöhnern nach der Anzahl der Tage, während derer diese gearbeitet haben. Die Auszahlung erfolgt gewöhnlich wöchentlich. Die Tabellen, in denen der Taglohn errechnet wird, werden daher auch wöchentlich abgeschlossen. Abb. 9 zeigt die Kopfspalten einer solchen Taglohntabelle.

Abb. 9.

Taglöhner.

| Name | Tage | | | | | | Summe der Tage m. Ueberschrift der Lohnsätze | | | Lohnbetrag | Abzug | | Auszu zahlen der Betra |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | Mo. | Di. | Mi | Do. | Fr. | Sa. | 2.46 | 2.— | 1.50 | | Kr.-ka | Inv.-ver. | |
| | | | | | | | | | | | | | |

Die in dieser Tabelle getroffene Anordnung ermöglicht eine Kontrolle über die Richtigkeit der Rechnungsergebnisse. Diese Kontrolle erfolgt in der Spalte „Lohnbetrag“ sowie in den drei vorhergehenden Rubriken.

Wenn man die zuletzt angeführten Spalten aufaddiert, so hat man die Summe der Arbeitstage gruppiert nach der Lohnhöhe. Die einzelnen Ergebnisse sind zunächst mengenmäßiger Natur. Wenn man die einzelnen Summen mit den entsprechenden in den Kopfspalten angegebenen Beträgen bewertet, so erhält man den Gesamtwert der einzelnen Gruppen, also zum Beispiel der in der Woche geleisteten Arbeitstage zu 2,46. Addiert man nun den Wert der einzelnen Gruppen, so muß sich ein Betrag ergeben, der dieselbe Höhe hat als die Summe aus der Spalte „Lohnbetrag“.

Während die Taglöhne nach Maßgabe der Tage ausbezahlt werden, in denen der Lohnempfänger beschäftigt wurde, stehen die Monatslöhne für die entsprechende Zeitdauer fest. Für die Aufzeichnung dieser Löhne werden ähnliche Tabellen wie die eben beschriebenen

angewendet. Nur fallen hier die Rubriken für die Aufzeichnung der Tage fort.

Im Inventurbuch werden, wie schon aus der Bezeichnung hervorgeht, die jeweiligen Inventuren aufgezeichnet. Dieses Buch ist so eingerichtet, daß man es viele Jahre hindurch benutzen kann, ohne daß der Text für die einzelnen Gegenstände wieder neu geschrieben werden muß. Der Text wird einmal niedergeschrieben, und so können dann in jedem folgenden Jahr die neuen Mengen und Wertziffern in einer entsprechenden Rubrik eingetragen werden.

Neben dem Inventurbuch gibt es in der Howardbuchführung noch ein sogenanntes Inventurbeibuch. In diesem ist die Zusammenstellung des Feldinventars von besonderer Wichtigkeit. Das Feldinventar besteht aus sämtlichen noch im Boden steckenden Aufwendungen. Hierzu gehört:

Saatgut
Düngemittel
  a) Stallmist
  b) Kunstdünger
Löhne
Gespanne.

Es handelt sich also darum, möglichst genau diese im Boden steckenden Aufwendungen zu erfassen. Die Berechnungen im Inventurbeibuch erweitern sich noch insoweit, als auch aus ihnen Zahlen für die Selbstkostenrechnung gewonnen werden. Aus diesem Grunde wird bei diesen Berechnungen auch eine sehr starke Aufteilung nach Schlägen vorgenommen. Auf Grund der Tatsache, daß man bei der Zusammenstellung geeignete Tabellen benutzt, ist eine leichte Zusammenfassung der einzelnen Zahlen zu Gesamtwerten möglich.

Abb. 10.

Feldinventur Saaten und Bestellungskosten per . . . . . . . .

| Schläge | Bebaute Fläche ha | Früchte | Samen | | Gespann Kosten | Löhne | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | Ztr. | Wert | pro Tag RM | Pro ha | RM |
| | | | | | | | |

Abb. 10 zeigt die Berechnung des Feldinventars in Bezug auf das Saatgut, Löhne und Gespanne. Aus dieser Berechnung geht zunächst hervor, wieviel von diesen Aufwandsarten für jeden Schlag entfallen, und ferner wie groß der Teil des Feldinventars im ganzen ist, der sich auf Saatgut, Löhne und Düngemittel bezieht.

Eine Besonderheit ergibt sich bei der Berechnung des Feldinventars in Bezug auf den Stalldünger. Wenn dem Boden Stalldünger zugeführt wurde, so wirkt sich dies nicht nur bei der unmittelbar fol-

genden Ernte aus, sondern auch noch bei der Nachfrucht derselben. Diesen Umstand sucht man in der Howardbuchführung dadurch zu berücksichtigen, daß man lediglich einen Teil des im Boden vorhandenen Stalldungs als Aufwand einer Periode verrechnet. Den anderen Teil aktiviert man als Bestandteil des Feldinventars. Diese Berechnung wird ebenfalls in dem Inventurbeibuch vorgenommen. Für jeden Schlag wird folgende Berechnung vorgenommen.

1. Es wird auf Grund von Schätzungen festgestellt, wie groß der Wert des in einem Schlag vorhandenen Stalldüngers zu Beginn der Rechnungsperiode vermutlich noch war. Hierbei geht man so vor, daß man die dem Boden zugeführte Menge zunächst aufschreibt und davon die vermutlich schon verbrauchte Menge subtrahiert, falls die Düngung nicht in dem Rechnungsjahr unmittelbar vor der zu verrechnenden Periode erfolgt.

2. Man stellt den vermutlichen Anteil der Ernte in der fraglichen Rechnungsperiode fest.

3. Der zuletzt festgestellte Wert wird von dem Inventurwert am Anfang der Rechnungsperiode subtrahiert. Dadurch erhält man den Inventurwert am Ende der Periode.

Diese ganzen Berechnungen erfolgen in geeigneten Tabellen, die es ermöglichen, daß die so ermittelten Inventurwerte der einzelnen Schläge leicht addiert werden können, und so die gesuchten Inventurwerte an Stalldünger ohne Schwierigkeit festzustellen sind.

Das Naturalienbuch hat dieselbe Funktion wie das Natural- und Viehregister in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung. Es ist lediglich eine Unterscheidung in der Form festzustellen. Während im Natural- und Viehregister für jede Woche ein Formular verwendet wird, in welchem dann sämtliche Arten von Vorräten und Nutztieren verrechnet werden, hat man im Naturalienbuch der Howardbuchführung jedem Produkt und jeder Tiergattung eine gesamte Seite bzw. Doppelseite eingeräumt, auf denen dann für das ganze Jahr die Skontration für die einzelnen Objekte durchgeführt wird. In der Howardbuchführung wird dieser Weg der Naturalrechnung eingeschlagen, da so die für den Abschluß notwendigen Zahlen übersichtlicher und leichter erfaßbar beieinander stehen.

Im Naturalienbuch wird monatlich eine Zusammenstellung über die Verwendung von Milch, Rahm, Butter und anderen Molkereiprodukten niedergeschrieben. Diese Zusammenstellung ist ebenfalls namentlich im Hinblick auf die Abschlußrechnung gestaltet. Dasselbe gilt für die ebenfalls im Naturalienbuch befindliche Beköstigungstabelle. Aus dieser soll am Ende des Jahres ersichtlich sein, wieviele Beköstigungstage im Ganzen aufgewendet wurden. Die Tabelle besteht aus 52 Horizontalspalten für die einzelnen Wochen in der Rechnungsperiode. Die Vertikalspalten enthalten die einzelnen Gruppen der Beköstigungsempfänger (Verwalter, Küchenpersonal, Schweizer,

Knechte, Praktikanten usw.). Am Ende der Woche erfolgt für jede dieser Gruppen eine Eintragung über die Zahl der in dieser Woche aufgewendeten Beköstigungstage. Am Schluß der Rechnungsperiode ist dann durch Aufaddieren der Vertikalspalten die Summe der in den einzelnen Gruppen aufgewendeten Beköstigungstage feststellbar. Die Aufteilung in Gruppen ist namentlich dann notwendig, wenn ein Unterschied in der Verpflegung vorliegt, und wenn z. B. der Verwalter und die Praktikanten eine teuerere Verköstigung erhalten, als die übrigen Arbeitskräfte.

b) Die Abschlußrechnung.

Bevor die einzelnen Phasen des Abschlusses behandelt werden, soll zunächst eine allgemeine Beschreibung über die Form des Abschlusses und deren Gründe gegeben werden.

Das Buch, in welchem der endgültige Abschluß erfolgt, ist das Hauptbuch. Hier befinden sich sämtliche Konten der doppelten Buchführung, sowie die Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Besonders auffällig ist in diesem Hauptbuch, daß auf sämtlichen Konten nur eine geringe Anzahl von Buchungen vorgenommen werden. Dieser Umstand scheint der Tatsache zu widersprechen, daß in der Howardbuchführung nicht nur die Wirtschaftsvorgänge nach Außen hin auf die verschiedenen Konten verteilt werden, sondern auch die innerbetrieblichen Vorgänge genau erfaßt und verrechnet werden. Wenn jeder einzelne Vorgang in dem Hauptbuch verrechnet würde, so ergäbe sich auf den verschiedenen Konten eine unübersehbare Anzahl von Buchungen. Hierdurch würde die übersichtlichkeit leiden und die Durchführung der Selbstkostenrechnung, die in der Howardbuchführung ebenfalls zum Zuge kommt, würde hierdurch wesentlich erschwert werden. Infolgedessen zieht man es vor, die einzelnen Ziffern, die sich aus der Jahresrechnung ergeben, zunächst einmal zu sortieren und durch Zusammenstellungen so weit vorzubereiten, daß nur eine geringe Anzahl von Buchungen im Hauptbuch notwendig wird.

Das primäre Sortieren und Zusammenfassen erfolgt im sogenannten Kalkulationsbuch. In diesem geht zunächst einmal die Weiterverarbeitung der Zahlen vor sich, die im Kassenbuch eingetragen wurden. Es wurde schon darauf hingewiesen, daß die Jahresbuchführung wie eine einfache kaufmännische Buchführung gehandhabt wird, indem man lediglich die Finanzierungsseite der Vorgänge erfaßt. Eine Gegenbuchung auf ein entsprechendes Leistungskonto hat noch nicht stattgefunden. Es handelt sich also jetzt darum, die in der Kassenrechnung stehenden Posten gegenzubuchen. Dies geschieht aber nicht in der Weise, daß nachträglich alle Posten übertragen werden, sondern es erfolgt zunächst eine Zusammenziehung gleichartiger Posten. Man zieht die einzelnen Posten aus dem Kassenbuch aus und gruppiert sie, indem man diejenigen Posten untereinander

schreibt, welche auf demselben Konto gegengebucht werden müssen. Diese Posten werden dann addiert und so ergibt sich dann z. B. die Summe der Kasseneinnahmen für Weizen. Dies wäre dann die Zahl für die Buchung

Per Kassenkonto An Weizenkonto.

Nachdem man die Kassenbuchungen auf besagter Weise weiterverarbeitet hat, erfolgt die Verteilung der Lohnaufwendungen auf die damit zu belastenden Konten. Am einfachsten ist diese Verteilung für die Löhne und Gehälter derjenigen Arbeitskräfte, deren Arbeitsleistungen immer demselben Konto belastet werden müssen. Die Gehälter der Administratoren und Inspektoren belastet man stets dem Administrationskonto, die Löhne der Pferdeknechte dem Gespannkonto. Diese Ziffern werden also im Kalkulationsbuch zunächst zusammengestellt und so gruppiert, daß diejenigen Löhne, mit denen ein und dasselbe Konto zu belasten ist, derselben Gruppe zugeteilt werden.

Das Kalkulationsbuch enthält ferner eine Zusammenstellung der im Gespannbuch aufgezeichneten Ziffern, die Unterlagen für die Belastung der einzelnen Konten mit den Gespannkosten bilden. In dem Kalkulationsbuch finden wir bei dieser Gelegenheit folgende Zweiteilung:

1. Konto der Schläge
2. Konto der Schläge nächstes Jahr.

Diese Zweiteilung hat folgende Bedeutung. Der Abschluß der Howardbuchführung fällt auf den 30. Juni. Zu diesem Zeitpunkt ist der Produktionsprozeß noch im Gange, die Ernte hat jedoch in nennenswertem Umfang noch nicht begonnen. Die Ernte fällt also in eine andere Rechnungsperiode als der größte Teil der zu ihrer Herstellung gemachten Aufwendungen. Um diese Aufwendungen zu ihrer Ernte in Beziehung zu setzen, werden diese gesamten Beträge in der Bilanz als sogenannte Einwendungen aktiviert[1]). Zu diesen Einwendungen gehören nicht nur die Saat- und Düngemittel, sondern auch der Arbeitsaufwand und der Aufwand an Gespannen. Der in einer Periode gemachte Aufwand an menschlicher und tierischer Arbeit wird z. T. für die Ernte der laufenden Periode gemacht, z. T. aber auch für die Ernte der folgenden Periode. Aus diesem Grunde nimmt man bei der Weiterverarbeitung der Ziffern aus dem Gespannbuch diese Zweiteilung vor. Auf Grund der eben beschriebenen Zusammenhänge ist es zu erklären, daß dieselbe Kostenstelle sowohl im Konto der Schläge als auch im Konto der Schläge nächstes Jahr zur Verrechnung kommen kann.

Auf Schlag x war z. B. in der laufenden Rechnungsperiode Weizen, als Nachfrucht werden Rüben angebaut. Hier könnte dann die Zusammenstellung etwa folgendermaßen aussehen.

---

[1]) S. S. 35.

## Beispiel.

**Konto der Schläge**

**Schlag 1**

| 32. | Weizen | |
|---|---|---|
| | Pf. | 0 |
| 7. | 6 1/ | 1 |
| 8. | 12 3/ | 7 |
| | 19 | 8 |

**Konto der Schläge nächstes Jahr**

**Schlag 1**

| 32 | Pf. | 0 |
|---|---|---|
| 8. | 10 3/ | 2 1/ |
| 9. | 20 2/ | 3 2/ |
| 10. | 13 3/ | 2 2/ |
| 11. | 17 1/ | 3 1/ |
| 12. | 3 2/ | 5 2/ |
| 33. | | |
| 4. | 6 3/ | 3 1/ |
| | 72 2/4 | 20 1/4 |

Bei diesen Zusammenstellungen handelt es sich um die Ermittlung über die Verwendung der Pferde und Ochsen für die verschiedenen Betriebszweige bzw. Kostenstellen. Die Erfassung bezog sich aber bisher lediglich auf Mengeneinheiten (Pferde- und Ochsentage). Als Ergänzung der vorliegenden Berechnungen erfolgt die Aufstellung einer übersicht, aus welcher für jeden Monat die Zahl der Pferde- bzw. Ochsentage ersichtlich ist, die auf Grund der vorhandenen Bestände im Monat hätten aufgewendet werden können. Demgegenüber steht die Zahl der tatsächlich aufgewendeten Gespanntage. Aus dieser Zusammenstellung ersieht der Betriebsleiter den Grad der Ausnutzung seines Zugviehbestandes. Neben der Bedeutung, welche diese Ziffern für den Abschluß haben, liegt ihr Wert darin, daß der Landwirt aus ihnen ersehen kann, ob die Größe des Nutzviehbestandes in dem zu beobachtenden Betrieb den Erfordernissen entspricht.

Nach der im Vorhergehenden beschriebenen Weise werden auch die Ziffern des Leutebuches weiterverarbeitet. Auch hier erfolgt die Zusammenfassung der Arbeitstage auf die verschiedenen Konten, wobei für das Konto der Schläge die oben beschriebene Zweiteilung erfolgt. Auch hier wird eine Zusammenstellung über die mögliche und die tatsächlich aufgewendete Arbeitsmenge vorgenommen.

Im Kalkulationsbuch erfolgt weiterhin eine Verarbeitung der detaillierten Rechnungen. Hierbei werden die Rechnungen der Schmiede, Stellmacherei, Sattlerei usw. für eine Zusammenstellung der auf Grund dieser Rechnungen zu belastenden Konten verwendet, wobei für jedes Konto in Höhe der vorzunehmenden Belastung ermittelt wird. In diesem Zusammenhang wird auch die anteilige Belastung der einzelnen Schlagkonten mit der Hagelversicherungsprämie errechnet.

Bei der Gebäudemieteanlage im Kalkulationsbuch handelt es sich um eine Berechnung, nach welcher die mit den Gebäuden zusammenhängenden Kosten auf die in Frage kommenden Konten (Rindviehkonto, Pferdespannviehkonto, Scheunenkonto usw.) verteilt werden.

Bei dieser Zusammenstellung zeigt es sich, daß in der Howardbuchführung nicht nur der Aufwand, sondern auch die Kosten zur Verrechnung kommen [1]), da hier auch Zinsen für das Eigenkapital in Anrechnung gebracht werden. Bei der Gebäudemieteanlage geht man nun so vor, daß man zunächst den Wert der einzelnen Gebäude, ihre Verzinsung, Besteuerung, Administration, Unterhaltung und Abschreibung aufzeichnet. Die fünf letzten Ziffern werden im einzelnen addiert und mit den mit der Gebäudemiete zu belastenden Konten in Beziehung gebracht.

Ebenso verfährt man bei der Anfertigung der sogenannten Inventarmieteanlage. Hier geht man von der Vorstellung aus, daß die einzelnen Geräte und Maschinen an die verschiedenen Betriebszweige vermietet werden. Bei dieser Zusammenstellung handelt es sich jedoch zunächst nur um eine Verrechnung auf Hauptbetriebe. Folgende Ziffern müssen hier berücksichtigt werden:

1. Zinsen
2. Versicherung
3. Administration
4. Neuanschaffung
5. Abschreibung.

Bei der Administrationsanlage handelt es sich um eine Zusammenstellung, aus welcher die Administrationskosten für die einzelnen Konten hervorgehen sollen. Die Administrationskosten setzen sich etwa aus folgenden Posten zusammen [2]):

1. Besitzer (Gehalt als Wirtschaftsleiter)
2. Verwalter (Gehalt und Verköstigung)
3. Wirtschafterin (Gehalt und Verköstigung)
4. Wegekosten
5. Tierarzt
6. Hofraumkosten
7. Kosten für Buchhaltung usw.

Teilweise werden diese einzelnen Kostenarten wieder zusammengefaßt. Hierbei kommen diejenigen Posten zusammen, die etwa in gleicher Weise von den verschiedenen Konten in Anspruch genommen werden. Diese Kostenarten bzw. Gruppen derselben werden nun so zergliedert, daß der auf die verschiedenen Konten entfallende Anteil daraus ersichtlich wird. Hierzu wird für jede Kostenart bzw. Gruppe ein Verteilungsschlüssel aufgestellt. Die Zusammensetzung dieses Schlüssels im Einzelnen ist eine Tatfrage. Die Anhaltspunkte, die bei seiner Aufstellung in Frage kommen, können aus der Buchführung ersichtlich sein und z. B. bei der Verteilung bestimmter Lohngattungen auf die verschiedenen Konten liegen. Er wird aber vielfach ohne

[1]) S. S. 87.

[2]) Vergl. Howard, a. a. O. S. 190/1.

besondere Anhaltspunkte nach dem Gefühl festgelegt. Bei der Aufstellung solcher Verteilungsschlüssel wäre es zwar möglich, eine größere Genauigkeit zu erreichen durch besondere Messungen und Aufzeichnungen. Die hierbei erreichte zusätzliche Genauigkeit wäre jedoch unverhältnismäßig gering gegenüber den dadurch notwendigen Kosten für die Registrierungsarbeiten. Infolgedessen sieht man davon ab, bei der Aufstellung solcher Verteilungsschlüssel genauere Messungen vorzunehmen.

Bei der Aufstellung der Administrationsanlage geht man so vor, daß man hinter jeder Kontenbezeichnung die auf das betreffende Konto entfallenden Teilbeträge der verschiedenen Kostenarten anschreibt, welche im einzelnen auf Grund des Verteilungsschlüssels entstehen. Durch Addition dieser hintereinander geschriebenen Zahlen ergibt sich für jedes Konto die Summe der Administrationskosten, mit welchem das Konto zu belasten ist.

Man pflegt nun im Kalkulationsbuch ferner hier noch verschiedene Einzelberechnungen vorzunehmen, welche für einige Konten notwendig werden. Diese Berechnungen beziehen sich auf die verschiedenartigsten Verteilungsvorgänge. An dieser Stelle soll lediglich eine dieser Berechnungen als Beispiel herausgegriffen werden. Bei der Behandlung des Hauptbuches und des Journals müssen wir dann noch verschiedentlich zum näheren Verständnis auf einzelne dieser Berechnungen besonders zu sprechen kommen.

Eine dieser Berechnungen ist notwendig für die Ziffern des Getreidekontos. Auf dieses Konto fallen verschiedene allgemeine Kosten, welche folgende Zusammensetzung haben können.

Feuerversicherung
Administration
Gebäudemiete
Inventarmiete
Löhne für Getreidebodenarbeiten
Gespanne für Getreidefuhren.

Es handelt sich darum, die Summe dieser Kosten auf die Konten derjenigen Produkte zu verteilen, welche auf dem Getreideboden gelagert wurden. Wenn beispielsweise 15 verschiedene Vorratsarten auf dem Getreideboden lagern, so wird nicht jede dieser Vorratsarten mit dem 15. Teil der zu verteilenden Kosten belastet. Vielmehr werden diese Kosten je nach der Menge der gelagerten Vorräte repartiert. Die zu verteilenden Kosten werden durch die gesamte Zentnerzahl der in der Rechnungsperiode gelagerten Vorräte dividiert. Hierdurch erhält man die Lagerkosten je Ztr. Man kann dann für jede Vorratsart die zu belastende Summe errechnen, indem man die gefundenen Kosten pro Ztr. mit der Zentnerzahl der einzelnen Vorratsarten multipliziert.

Beispiel.

Zu verteilende Kosten 60.—

| Gelagerte Mengen | | | |
|---|---|---|---|
| 500 Ztr. | Weizen | 30.— | RM |
| 311 „ | Gerste | 18.— | „ |
| 100 „ | Hafer | 6.— | „ |
| 100 „ | Roggen | 6.— | „ |
| 1000 Ztr. | | 60.— | |

Preis für den gelagerten Ztr. RM —.06.

Auch diese Rechnung ist nicht ganz genau, da die Zeitdauer des Lagerns nicht mitberücksichtigt wurde. Diesbezüglich gilt jedoch dasselbe wie bei der Verteilung der Administrationskosten, wo eine größere Genauigkeit unverhältnismäßig hohe Kosten verursachen würde.

Im Kalkulationsbuch wird zum Schluß eine Produktionskostenberechnung für die Erzeugnisse der verschiedenen Kulturarten vorgenommen. Hierbei bedient man sich einer Kostenstellenrechnung, welche die gesamten Grundstücke in Schläge aufteilt. Wenn auf einem Schlag mehrere Produkte gleichzeitig gebaut wurden, so wird das betreffende Grundstück im Hinblick darauf nochmals unterteilt. Hierdurch erreicht man eine Zusammenfaßbarkeit der mit den gleichen Produkten bebauten Grundstücke. Auf die Einzelheiten dieser Produktionskostenberechnung muß später bei der Behandlung des Hauptbuches näher eingegangen werden, da vorher verschiedene Teile der Howardschen Buchführung noch beschrieben werden sollen, was zum Verständnis der vorliegenden Selbstkostenberechnungen notwendig ist.

Das 2. Buch, in welchem Abschlußrechnungen durchgeführt werden, ist das Journal. Auch hier kommt es wieder zu wesentlichen Zusammenziehungen und Vereinfachungen der bisher gewonnenen Zahlen. Das Prinzip, welches hierbei zum Zuge kommt, besteht darin, eine Reihe von gleichartigen Buchungen derartig zusammenzuziehen, daß im Hauptbuch lediglich jeweils eine Buchung als Ergebnis solcher Zusammenziehungen eingetragen werden muß. Die Zusammenfassung erfolgt jedoch in einer Weise, daß die einzelnen Vorgänge sofort aus dem Journal ersehen werden können, falls man sich später über die Einzelheiten der im Hauptbuch befindlichen Buchungen orientieren will.

Bei den Buchungen im Journal geht man folgendermaßen vor: Hinter den Buchungstext schreibt man zunächst das zu belastende und dann das zu erkennende Konto, dahinter den Betrag.

| | S. | H. | |
|---|---|---|---|
| 200 Ztr. Weizen verkauft à 22.— | Kassen-Kt. | Weizen-Kt. | 4400.— |

Man schreibt nun möglichst solche Posten untereinander, bei denen die Soll- oder Habenbuchungen auf dasselbe Konto entfallen. So werden z. B. sämtliche Kasseneinnahmen untereinander geschrie-

ben. Die Kasseneinnahmen sind schon in dem Kalkulationsbuch in der Weise bereinigt worden, daß die gleichartigen Posten, d. s. diejenigen Posten, welche denselben Konten erkannt werden mußten, zusammengestellt wurden. Das Journal enthält schon die Ergebnisse dieser Zusammenstellungen. Wenn alle Kasseneinnahmen in der oben gezeigten Weise im Journal gebucht werden, so ergibt sich, daß alle Sollbuchungen auf das Kassenkonto entfallen. Im Haben stehen die Buchungen für diverse Konten. Addiert man diese Zahlen, so ergibt sich die Buchung

per Kassenkonto an diverse Konten.

Erst diese Buchung erscheint im Hauptbuch, und zwar in der Weise, daß das Kassenkonto lediglich mit einer Zahl belastet wird, während man die diversen Konten mit dem Teil der Summe erkennt, welcher auf sie entfällt. Infolgedessen sieht das Kassenkonto der Howardbuchführung nach erfolgtem Abschluß folgendermaßen aus:

| S. Kassenkonto | H. |
|---|---|
| Anfangsbestand | Ausgaben |
| Einnahmen | Endbestand |

Will man die Einzelheiten dieser Buchungen nachsehen, so muß man auf das Journal und Kalkulationsbuch oder auf das Kassenbuch zurückgreifen.

Man stellt also das Journal zusammen nach dem Grundsatz, daß diejenigen Posten, mit denen die gleichen Konten zu belasten bzw. zu erkennen sind, untereinander geschrieben werden. Hierdurch ergibt sich die Möglichkeit von summarischen Belastungen im Hauptbuch. Dasselbe Prinzip wird auch bei der Verbuchung der innerbetrieblichen Leistungsvorgänge angewandt. Einer besonderen Aufstellung bedarf hierbei die Verteilung der Löhne und Gespanne. Bei der Aufstellung für die Gespanne handelt es sich darum, festzustellen, mit welchen Summen einerseits das Pferdespannviehkonto, das Ochsenspannviehkonto und das Inventurkonto zu erkennen sind, andererseits wie hoch die einzelnen Konten, für welche Gespannarbeit aufgewendet wurde, zu belasten sind. Das Inventarkonto wird für die Inventarmiete bezüglich der Fuhrwerke und solcher Maschinen erkannt, die mit Gespannen betrieben werden. Der gesamte Mietbetrag geht aus der Aufstellung über die Inventarmiete im Kalkulationsbuch hervor. Die Zusammenstellung zur Aufteilung der Gespannkosten wird mit dem Ziele durchgeführt, daß schließlich die zu erkennenden Konten lediglich mit je einer Zahl für die gesamte Verteilung erkannt, und die zu belastenden Konten mit je einer Zahl für Pferdespannarbeit, Ochsenspannarbeit und Fuhrwerkmiete belastet werden. So ergibt sich im Hauptbuch eine wesentliche Erleichterung sowohl der letzteren als auch namentlich der ersteren Kontengruppen. Die Aufstellung wird so durchgeführt, daß in der hierzu benutzten Tabelle die Horizontalspalten für die zu belastenden Konten, die

Vertikalspalten für die zu erkennenden Konten eingerichtet sind. In einer Horizontalspalte steht also, in welcher Höhe ein bestimmtes Konto für Pferde, Ochsen und Fuhrwerkstage zu belasten ist. Addiert man diese Spalten, so ergibt sich der im Konto zu belastende Gesamtbetrag, addiert man zum Schluß der Aufstellung die drei Vertikalspalten, so ergeben sich die Summen, mit denen das Pferdespannviehkonto, das Ochsenspannviehkonto und das Inventarkonto zu erkennen sind.

In der Aufstellung zur Verteilung der Gespanne befinden sich auch das Konto der Schläge und das Konto der Schläge nächstes Jahr. Diese Konten stellen jedoch die Summe von einzelnen Unterkonten dar, die einzeln aufgeführt sind. Sie bestehen in den Konten für einzelne Schläge, welche ihrerseits auch wieder unterteilt sind, wenn mehrere Produkte auf dem betreffenden Schlag angebaut wurden. Für die Belastung im Hauptbuch kommt zwar lediglich die Summe für das Konto der Schläge bzw. Schläge nächsten Jahres in Frage. Die Zahlen für die einzelnen Unterkonten sind dagegen von großer Bedeutung für die Kalkulation, die später noch behandelt wird.

Eine ähnliche Zusammenstellung wird für die Verteilung der Löhne vorgenommen. Der Unterschied besteht nur darin, daß die Vertikalspalten andere Bezeichnungen haben. Hier erfolgt die Einteilung nach Arbeitskräften, deren Lohnhöhe verschieden ist. Diese Aufteilung ist notwendig, da sonst diejenigen Konten, die vorwiegend mit teuereren Arbeitskräften zu tun haben, bei der Verteilung zu günstig davon kommen.

Die Verteilung der Futterkosten auf die Konten der Nutztiere erfolgt in einer Tabelle, die ähnlich wie die eben beschriebene beschaffen ist. Die Horizontalspalten sind für die Konten der verschiedenen Futtermittel (Hafer, Futterrüben), die Vertikalspalten für die Konten der Futtermittelempfänger (Pferde, Ochsen, Milchvieh usw.) eingerichtet. Die Addition der Horizontalspalten ergibt die Summe, mit welcher die verschiedenen Konten zu erkennen sind, welche die Futtermittel liefern. Die Summen der einzelnen Vertikalspalten ergeben die Ziffern, mit denen die Nutztierkonten zu belasten sind. Auch hier ergibt sich wieder eine wesentliche Vereinfachung für das Hauptbuch.

Die Grundlagen für diese Futterzusammenstellung ergeben sich aus dem Naturalienbuch. Die übrigen in diesem Buch befindlichen Eintragungen werden ebenfalls in dem Journal weiterverarbeitet, indem diese Vorgänge nach den Grundsätzen zusammengestellt werden, die auch bei den beschriebenen Buchungen beobachtet wurden. Die Buchungen für die Vorgänge mit den Ackerprodukten erfolgt in der Weise, daß zunächst die Konten der einzelnen Schläge mit der auf ihnen gewonnenen Ernte erkannt, und die Scheunenkonten belastet werden. Eine solche Buchung lautet z. B.:

Per Weizenkonto Scheune  An Konto der Schläge.

Bei den meisten Ackererzeugnissen handelt es sich um sogenannte Kuppelprodukte. Die Weizenernte besteht sowohl aus Körnern als auch aus Stroh. Bei der eben gezeigten Buchung handelt es sich um das gesamte Kuppelprodukt. Durch den Vorgang des Dreschens werden die einzelnen Bestandteile des Produktes voneinander getrennt. Dann lautet die neue Buchung im Anschluß an das obige Beispiel:

Per Weizenkonto  An Weizenkonto Scheune
für x Ztr. Weizen

Ferner

Per Strohkonto  An Weizenkonto Scheune.
für x Ztr. Stroh und Spreu

Auch diese Buchungen erfolgen alle in der Weise, daß durch geeignete Zusammenstellung Vereinfachungen der Buchungen im Hauptbuch möglich werden. Auf diese Weise stellt man sämtliche Buchungen für die innerbetrieblichen Vorgänge im Journal zusammen.

Während der Abschlußarbeiten im Journal muß man schon einen Teil der Arbeiten im Hauptbuch vornehmen. Dies ist z. B. notwendig für eine Reihe von Aufstellungen im Journal. Hier gibt es eine Gruppe von Buchungen, die man „aus dem Abschluß sich ergebende Posten" nennt. Diese können erst zusammengestellt werden, wenn ein Teil der Konten im Hauptbuch schon abgeschlossen ist. So muß z. B. das Getreidebodenkonto und das Scheunenkonto abgeschlossen sein, wenn man die Verteilung der Scheunenkosten und der Getreidebodenkosten vornehmen will.

Im Hauptbuch, dem 3. Buch der Abschlußrechnung, wird bei der Howardbuchführung der endgültige Abschluß vorgenommen. Hier befinden sich sämtliche Konten, die für den zu verrechnenden Betrieb in Frage kommen. Da in den anderen Abschlußbüchern die gezeigten Zusammenfassungen erfolgten, weisen die Konten im Hauptbuch nur eine minimale Zahl von Buchungen auf und verfügen deshalb über einen erheblichen Grad von Übersichtlichkeit. Trotz dieser geringen Zahl von Buchungen vermindern sich die Kontrollmöglichkeiten in Bezug auf die Richtigkeit der Zahlen in keiner Weise. Durch Zurückgehen auf das Journal und das Kalkulationsbuch läßt sich jederzeit die Herkunft der einzelnen Buchungen ableiten.

Die in dem Hauptbuch durchgeführte Rechnung entspricht im Prinzip der allgemein gebräuchlichen doppelten Buchführung. Lediglich formell besteht ein Unterschied zwischen der Führung des Hauptbuches in der Howardbuchführung und der sonst üblichen Form der Doppik. In einem normalen Hauptbuch erscheint jede Buchung einmal im Soll und einmal im Haben. Dies ist in dem Hauptbuch der Howardbuchführung nicht der Fall. Die korrespondierenden Buchungen sind zwar in dem Hauptbuch enthalten, sie treten jedoch in diesem Buch nicht in Erscheinung. Man wird daher vergeblich im Haupt-

buch die einer Sollbuchung entsprechende Habenbuchung suchen. Um diese Zusammenhänge der einzelnen Buchungen zu erkennen, muß man auf das Journal zurückgreifen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung, die ebenfalls im Hauptbuch zusammengestellt wird, findet man auf der Ertragseite u. a. folgende Positionen:

Gehalt des Besitzers als Wirtschaftsleiter
Sollzinsen für Grundstücke
Sollzinsen für Kapitalwerte.

Diese Posten erklären sich daraus, daß in der Howardbuchführung eine Verschmelzung von Erfolgsrechnung und Selbstkostenrechnung besteht. Man erfaßt daher in der Buchführung nicht nur den Teil der Kosten, welcher sich mit dem Begriff des Aufwandes deckt, sondern auch die Zusatzkosten [1]). Um jedoch ein richtiges Erfolgsbild zu haben und die Übereinstimmung mit der Bilanz herbeizuführen, werden die Zusatzkosten der Gewinn- und Verlustrechnung als Ertrag wieder gutgeschrieben.

Die Selbstkostenrechnung in der Howardbuchführung wird z. T. im Kalkulationsbuch, z. T. im Hauptbuch durchgeführt. Die Kostenstellenrechnung erfolgt im Kalkulationsbuch. Von dort werden die Ergebnisse in das Hauptbuch übertragen, wo dann abschließend die Divisionskalkulation erfolgt. Es soll nun versucht werden, diese Form der Kalkulation an Hand eines Beispiels zu veranschaulichen. Angenommen, es soll eine Selbstkostenberechnung für Roggen vorgenommen werden. Der Anbau von Roggen erfolge auf verschiedenen Schlägen. Man richtet also eine Tabelle ein, und zwar in der Form, daß für die Schläge die Horizontalspalten, für die einzelnen Kostenarten die Vertikalspalten eingeräumt werden.

Ein Teil der Kosten besteht in dem aus der vorhergehenden Periode übernommenen Feldinventar. Hierzu gehören die Düngungskosten, die Saatkosten, ein Teil der Lohn- und Gespannkosten. Diese Posten ergeben sich aus dem Inventurbeibuch. Ferner werden dann die in der betreffenden Rechnungsperiode für die Ernte noch aufgewendeten Lohn- und Gespannkosten und die übrigen Kosten wie Zinsen, Steuern, Ackergerätemiete, Hagelversicherung usw. in die entsprechenden Rubriken eingetragen. Durch Addition der Vertikalspalten ergeben sich die auf das einzelne Produkt entfallenden Summen der verschiedenen Kostenarten. Die Addition der Horizontalspalten ergibt zunächst die Gesamtkosten für die auf einem Schlag erzielte Ernte. Die Summe der auf die einzelnen Schläge entfallenden Kosten ergibt dann schließlich die Kosten der Gesamternte eines bestimmten Produktes. Durch Division dieser Zahl durch die Summe der in dieser Ernte gewonnenen Gewichtseinheiten erhält man die Kosten pro Gewichtseinheit. Es handelt sich aber zunächst um das

[1]) S. S. 22.

gesamte Kuppelprodukt, d. h. also, daß Körner und Stroh noch nicht getrennt sind. Diese gesamten Kosten werden dem Roggenkonto Scheune belastet. Neben diesen Kosten erscheinen auf besagtem Konto die Druschkosten und die Scheunenkosten. Die sich daraus ergebenden Gesamtkosten werden auf die nunmehr getrennten Kuppelprodukte, Körner und das Stroh verteilt und werden dann mit diesen Produkten auf das Strohkonto bzw. Roggenkonto übertragen. Auf letzterem hat man noch die Getreidebodenkosten zu berücksichtigen. Auf diese Weise ergibt sich die Grundlage für die Divisionskalkulation, durch welche jetzt die Selbstkosten pro Ztr. Roggen errechnet werden.

### 2. Die Behandlung der in Teil II festgestellten Merkmale.

Nachdem wir im Vorhergehenden die äußere Form und den Gang der Howardbuchführung kurz skizziert haben, soll im Folgenden gezeigt werden, wie die in Teil II dargestellten Begriffe in der Howardbuchführung zum Ausdruck kommen.

#### a) Aufwand.

Bei der Howardbuchführung besteht bezüglich des Aufwandes ein Unterschied zwischen der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung einerseits und den übrigen Konten des Hauptbuches andererseits. Der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfaßte Aufwand entspricht vollkommen dem in Teil II dargestellten Begriff. Wie wir gleich sehen werden, ist aber hierzu ein Korrekturposten notwendig. Das kommt daher, weil in den übrigen Leistungskonten des Hauptbuches die Kosten eingesetzt werden. Bekanntlich besteht keine vollkommene übereinstimmung zwischen den Begriffen Kosten und Aufwand. Die Zusatzkosten liegen außerhalb des Aufwandes. Daher werden diese in der Gewinn- und Verlustrechnung wieder als Ertrag eingesetzt, und so der Aufwand von den fremden Bestandteilen gereinigt.

#### b) Ertrag.

In der Howardbuchführung wird besonders darauf geachtet, daß der tatsächliche Ertrag einer Periode erfaßt wird. Der Ertrag wird gemessen an den Einnahmen. Hierbei wird aber in der Howardbuchführung eine Bereinigung vorgenommen, welche diejenigen Erträge, die erst für die folgende Periode anzurechnen sind, ausschaltet. Die Einnahmen aus solchen Erträgen werden dem Konto „Voreinnahmen" erkannt und von dort auf die Bilanz übertragen, wo sie als Passiven erscheinen. Im folgenden Jahr werden diese Posten von der Bilanz auf ihr entsprechendes Leistungskonto übertragen, wo sie sich dann als Ertrag auswirken.

### c) Erfassung und Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag.

Für die Erfassung von Aufwand und Ertrag ergibt sich in der Howardbuchführung ein wesentlicher Unterschied gegenüber der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung. Während bei der letzteren lediglich diejenigen Aufwendungen erfaßt werden, die als Leistungen vorgeschalteter Betriebe in den Betrieb hereingenommen werden, und diejenigen Leistungen, die aus dem Betrieb abgegeben wurden, findet in der Howardbuchführung eine Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen statt. Es werden also auch diejenigen Aufwendungen erfaßt, die nicht in Leistungen aus vorgeschalteten Betrieben bestehen, und ebenso wird die Leistung verrechnet, welche von einem Betriebszweig an den anderen abgeführt wird.

Das 2. Merkmal, auf Grund dessen sich die Howardbuchführung von der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung unterscheidet, liegt darin, daß in der ersteren die einzelnen Aufwands- bzw. Kostenarten zu ihren Aufwandsträgern in enge Beziehung gebracht werden. Hierzu ist es auch notwendig, daß die Anfangsbestände an Aufwandsgütern einzeln erfaßt und ihren Aufwandsträgern zugerechnet werden. Auch hierin unterscheidet sich die Howardbuchführung von der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung, da letztere die Anfangsbestände nicht einzeln, sondern summarisch verrechnet. Hierdurch wird aber eine Belastung der Aufwandsträger mit dem ihnen zukommenden Aufwand unmöglich.

Das Bestreben der Howardbuchführung, eine innere Beziehung zwischen Aufwandsarten und Aufwandsträgern herzustellen, wird dadurch gefördert, daß man teilweise die Stellenrechnung einschaltet. Dies geschieht in den Konten der Schläge und den Konten der Schläge nächstes Jahr. Auf dem Wege dieser Kostenstellenrechnung ist es möglich, die gewünschte innere Beziehung zwischen Aufwandsarten und Aufwandsträgern besonders weitgehend durchzuführen.

### d) Erfolg.

Der Erfolg wird in der Howardbuchführung auf doppelte Weise ermittelt, durch die Bilanz und durch die Gewinn- und Verlustrechnung. Vielfach geht allerdings die Errechnung des Erfolges nicht in der Bilanz, sondern in dem Kapitalkonto vor sich. In der Bilanz ist dann lediglich das sogenannte Wirtschaftsreinvermögen ausgewiesen. Dies wird auf das Kapitalkonto übertragen. Hier befindet sich ferner das Wirtschaftsvermögen zu Beginn der Rechnungsperiode und der Saldo aus dem Privatkonto. Der Saldo, welcher sich nach Übertragung des Wirtschaftsreinvermögens aus der Bilanz in dem Kapitalkonto ergibt, stellt den Gewinn bzw. Verlust dar und entspricht dem gleichzeitig in der Gewinn- und Verlustrechnung errechneten Erfolg. Es ist aber praktisch bedeutungslos, ob der Erfolg

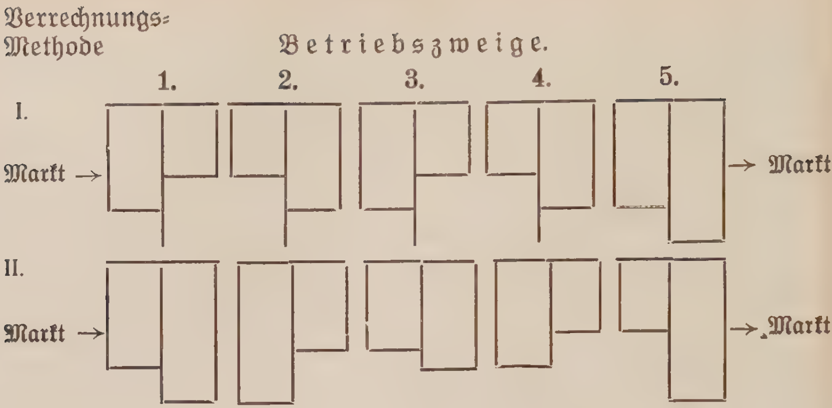
in der Bilanz selbst oder auf dem Kapitalkonto errechnet wird. Es hat auf das Ergebnis der Rechnung keinen Einfluß, ob man diese in Frage kommenden Posten in der Bilanz beläßt oder ob man sie herauszieht und besonders verrechnet.

Der Erfolg, der in der Howardbuchführung errechnet wird, entspricht dem in Teil II dargestellten Erfolgsbegriff. Der positive Erfolg heißt in dieser Rechnungsmethode „Ertrag der Wirtschaft“. Er entspricht aber vollkommen dem Gewinnbegriff, der in Industrie und Handel gebräuchlich ist. In der Howardbuchführung wird nicht nur der Gesamterfolg, sondern auch Teilerfolge bezüglich der verschiedenen Betriebszweige errechnet. Hierbei ergibt sich aber ein Unterschied zwischen der Teilerfolgsrechnung und der Gesamterfolgsrechnung. Bei der Errechnung des Erfolgs einzelner Betriebszweige handelt es sich um eine Kombination von Kalkulation und Erfolgsrechnung. So kommt es, daß die Zusatzkosten wie der Gehaltsanspruch des Besitzers für die Betriebsleitung, Zinsen für das Aktivkapital usw. in der Rechnung noch enthalten sind. Man kann daher sagen, daß es sich bei der Teilerfolgsrechnung um eine Gegenüberstellung von Kosten und Ertrag handelt. In der Gewinn- und Verlustrechnung des Gesamtbetriebes ist das nicht der Fall. Hier wird lediglich Aufwand und Ertrag gegenübergestellt. Die Übereinstimmung mit den Teilerfolgen wird dadurch herbeigeführt, daß man die Zusatzkosten in ihrer Gesamtheit als Ertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung verrechnet.

### e) Verrechnungspreise.

In der Howardbuchführung wird eine weitgehende Erfassung sämtlicher innerbetrieblicher Leistungsvorgänge angestrebt. Daher spielen die Probleme der Verrechnungspreise in dieser Rechnung eine ausschlaggebende Rolle. Die Frage, welche Verrechnungspreise man für die innerbetrieblichen Leistungsvorgänge zur Anwendung bringt, hat für die Errechnung des Gesamterfolgs keine Bedeutung. Die Höhe des Gesamterfolgs bleibt vollkommen unberührt, gleichgültig, ob man die Marktpreisverrechnung, Normalpreisverrechnung, Selbstkostenpreisverrechnung oder irgend eine andere Verrechnungsmethode zur Anwendung bringt.

Abb. 11.




Das Gesagte macht man sich am besten an Hand der in Abb. 11 gezeigten Kontenbilder klar. Es soll ein Betrieb gezeigt werden, der 5 Abteilungen hat und die Verrechnung der innerbetrieblichen Vorgänge 2mal vornimmt, wobei jedesmal verschiedene Verrechnungspreise zugrundegelegt werden. Zur anschaulicheren Darstellung unterstellen wir, daß jeder Betriebszweig seine gesamten Leistungen an den nächstfolgenden Betriebszweig abgibt. Der Aufwand in Betriebszweig 1 steht fest, weil er von außen in den Betrieb hereingenommen wurde. Ebenso verhält es sich mit dem Ertrag des Betriebszweiges 5, der ebenfalls bekannt ist, da er an einen nachgeschalteten Betrieb zu bestimmten Preisen abgegeben wird. Das Beispiel zeigt, daß, trotzdem beide Male verschiedene Verrechnungspreise verwendet wurden, sich immer derselbe Gesamterfolg ergibt, und zwar der Saldo aus Aufwand des Teilbetriebes 1 und dem Ertrag von Teilbetrieb 5. Die Erfolge der einzelnen Betriebszweige sind dagegen je nach den Verrechnungspreisen verschieden. Im 1. Fall weisen die Betriebszweige 1 und 3 einen Verlust, 2 und 4 einen Gewinn aus, im 2. Fall ist das umgekehrt. Was der eine Betriebszweig durch die Veränderung der Verrechnungspreise verliert, gewinnt der andere. Der Gesamterfolg bleibt dagegen stets unbeeinflußt. Selbst wenn man vollkommen sinnlose Verrechnungspreise zur Anwendung brächte, würde die Richtigkeit des Gesamterfolges nicht vermindert.

Um der Verrechnung der innerbetrieblichen Leistungen einen Sinn zu geben, muß der Wirtschafter solche Verrechnungspreise verwenden, die es ihm ermöglichen, aus den gewonnenen Zahlen einen Nutzen zu ziehen, indem sie ihm ein Bild bezüglich der Wirtschaftlichkeit seiner Maßnahmen vermitteln. Ein wesentliches Ziel in der Howardbuchführung liegt in der Errechnung von Selbstkostenziffern. Damit sind schon bestimmte Richtlinien gegeben, welche Verrechnungspreise hier in Frage kommen. Der Betrieb zerfällt in zwei ver-

schiedene Arten von Betriebszweigen. Die einen geben ihre Produkte unmittelbar an den Markt ab, während die letzteren ihre Leistungen lediglich an nachgeschaltete Betriebszweige weitergeben. Diese Unterbetriebe haben den Zweck, Leistungen für ihre Hauptbetriebe zu erstellen. Ein Erfolg kommt daher für sie nicht in Frage. Ihre Leistungen werden daher zu Selbstkosten an die Hauptbetriebe abgegeben. Dies ist aber auch grundsätzlich bei der Verrechnung zwischen Hauptbetrieb und Hauptbetrieb der Fall.

Durch die Anwendung der Selbstkostenpreisverrechnung in der Howardbuchführung ist es nicht nur möglich, die gesamten Kosten für ein Produkt zu erkennen, sondern man kann auch auf die Einzelheiten zurückgreifen, aus denen sich die Kosten zusammensetzen. Hierdurch erkennt man die Quellen, die eine Veränderung der Kostengestaltung verursacht haben.

Im landwirtschaftlichen Betrieb haben wir es sehr häufig mit sogenannten Kuppelprodukten zu tun. Diese sind Erzeugnisse, bei deren Herstellung zwangsläufig andere Produkte entstehen, die wiederum entweder im Betrieb verwendet werden oder verkauft werden können. Ein solches Produkt ist z. B. in der Landwirtschaft das Getreide, bei dem gleichzeitig die Körner und das Stroh entstehen oder Vieherzeugnisse, bei denen gleichzeitig das Hauptprodukt und der Stalldünger anfällt. Es läßt sich nicht feststellen, welcher Anteil an den Kosten auf die einzelnen Teile des Kuppelprodukts entfallen. Man hilft sich hierbei in der Weise, daß man für das Nebenprodukt einen bestimmten Verrechnungspreis festsetzt. Unter Zugrundelegung dieses Preises wird das Nebenprodukt vom Hauptprodukt getrennt, indem man die Nebenprodukte dem Hauptprodukt wieder gutschreibt und so die Kosten des letzteren um den gutgeschriebenen Betrag vermindert. Der Verrechnungspreis für das Nebenprodukt wird von dem Wirtschafter nach Maßgabe der Wertvorstellung, die er von dem betreffenden Gute für seinen Betrieb hat, willkürlich festgesetzt. Bei der Anwendung dieser Verrechnungspreise spielt der Gesichtspunkt der Vergleichbarkeit von verschiedenen hintereinander liegenden Abschlüssen eine nicht unbedeutende Rolle. Aus diesem Grunde halten viele Betriebsleiter an den einmal festgesetzten Verrechnungspreisen für die Nebenprodukte fest, selbst wenn sie zur Überzeugung gekommen sind, daß diese Preise unzweckmäßig festgesetzt sind. Der Zeitvergleich ist ihnen wichtiger als die Verbesserung des Verrechnungspreises. Sie sind sich auch darüber klar, daß durch einen unrichtig angesetzten Verrechnungspreis ein Betriebszweig auf Kosten des anderen ein unverdient günstiges Rechnungsergebnis aufweist und ziehen diesen Umstand bei der Beurteilung der beiden Betriebszweige in Betracht.

Die 2. Schwierigkeit, die sich bei der Anwendung der Produktionskostenverrechnung in der Landwirtschaft bemerkbar macht, liegt

darin, daß die verschiedenen Betriebszweige sich vielfach gegenseitig beliefern. Wenn dies bei zwei Betriebszweigen der Fall ist, so muß der eine dieser Betriebe auf die Anwendung von Verrechnungspreisen zu Selbstkosten verzichten. Als Ersatz hierfür kann er dann Verrechnungspreise für seine Leistungen anrechnen, die sich an die Marktpreise anlehnen. In der Howardbuchführung geht man aber häufig nach einer anderen Methode vor. Der Betriebszweig, dessen Kalkulation am geringsten durch die Leistungen des liefernden Betriebes beeinflußt wird, setzt für diese Leistungen in seiner Kalkulation geschätzte Ziffern ein. Man greift also an der Stelle ein, wo die Fehlermöglichkeiten am geringsten sind.

Sowohl bei den Kuppelprodukten als auch bei der gegenseitigen Belieferung ist eine Berechnung der tatsächlichen Selbstkosten unmöglich. Von den Surrogaten sind nach Ansicht des Verfassers die Ziffern, welche sich auf das Fingerspitzengefühl des Betriebsleiters stützen, denjenigen vorzuziehen, die auf Marktpreisen basieren. Die Kostengestaltung innerhalb eines Betriebes hat mit der Marktlage für die erzeugten Produkte nicht das geringste zu tun. Daher entbehrt die Anwendung der Marktpreisverrechnung in diesem Zusammenhang jeglicher Logik. Die nach persönlichem Gutdünken des Betriebsleiters festgesetzten Ziffern dürften in diesem Fall ein besseres Surrogat sein als die sich auf Marktpreise stützende Verrechnung.

### f) Ziffern für die Betriebskontrolle.

Wir haben gesehen, daß in der Howardbuchführung eine bis ins einzelne gehende Selbstkostenrechnung erfolgt. Diese Kalkulation hat keine Bedeutung für die Preisstellung. Die meisten Erzeugnisse des landwirtschaftlichen Betriebes haben einen bestimmten Marktpreis, auf den die Kostengestaltung der einzelnen Betriebe keinerlei Einfluß ausübt. Der Grund für die Durchführung der Selbstkostenrechnung ist also ein anderer.

Die Selbstkostenrechnung wird in der Howardbuchführung lediglich in Form der Nachkalkulation vorgenommen. Man kann also höchstens nachträglich die Kosten des Betriebes mit den erzielten Preisen vergleichen und so die Situation des Betriebes im Hinblick auf die gegebene Marktlage beurteilen. Der Hauptzweck der Kalkulation liegt in der Betriebskontrolle. Durch die Kalkulation ist die Möglichkeit gegeben, in die Einzelheiten des Betriebslebens einzudringen. Durch sie wird der Wirtschaftsleiter auf die Stellen aufmerksam, an denen zu hohe Kosten aufgewendet werden und wo durch billigeres Arbeiten die Wirtschaftlichkeit des Betriebes gesteigert werden kann. Ein besonderes Hilfsmittel ist hierbei der Vergleich mit früheren Abschlüssen, wo durch eine Veränderung einzelner Ziffern der Betriebsleiter auf eine Veränderung der Betriebsgebarung aufmerksam gemacht werden kann, wenn die heutigen

Ziffern von den früheren Beobachtungen abweichen. Hierbei muß der Beobachtende allerdings einige Tatsachen in Betracht ziehen, bei deren Nichtbeachtung man zu falschen Schlüssen gelangen könnte. Eine kurzfristige Kalkulation findet in der Howardbuchführung nicht statt. Dies hängt mit der Länge des Produktionsprozesses der pflanzlichen Erzeugnisse zusammen, der in der Hauptsache nur einmal im Jahr vor sich geht und der sich über einen beträchtlichen Teil dieses Jahres erstreckt. Wenn man also die Kosten der verschiedenen Produktionsprozesse miteinander vergleicht, so muß man sich darüber klar sein, daß diese Prozesse zeitlich sehr stark auseinanderliegen, und daß hierdurch die erhöhte Möglichkeit einer Veränderung der Kostengestellung infolge von Außeneinflüssen gegeben ist.

Ein Umstand ist bei dem Vergleich von Selbstkosten verschiedener Rechnungsperioden von großer Wichtigkeit. Wir haben schon in Teil I gezeigt, daß die Kosten für die pflanzlichen Produkte im wesentlichen unabhängig sind von der anfallenden Menge dieser Erzeugnisse. Den in der Hauptsache fixen Kosten steht eine je nach der Witterung größere oder kleinere Menge von Produktionseinheiten gegenüber. Demzufolge ist bei einer Veränderung der Kosten dieser Umstand vor allen Dingen in Betracht zu ziehen. In anderen Branchen wirkt sich eine Schwankung des Beschäftigungsgrades auf die Höhe der Kosten für die Produktionseinheit aus. Diesen Einfluß auf die Kosten sucht man aus der Rechnung auszuschalten, indem man nur die Mengenkosten berücksichtigt, auf die der Beschäftigungsgrad keinen Einfluß hat, da sie sich etwa im gleichen Verhältnis wie der Anfall an Produktionseinheiten ändern. In der Landwirtschaft gibt es keine Kosten, die sich in demselben Verhältnis wie die hervorgebrachte Produktionsmenge in pflanzlichen Erzeugnissen ändern. Eine Aufteilung der Kosten in Zeit und Mengenkosten durch diese Erzeugnisse wäre daher vollkommen zwecklos.

Ein Vergleich der endgültigen im Howardabschluß befindlichen Selbstkosten ist daher nur mit entsprechender Vorsicht für die Beurteilung der Betriebsgebarung zu verwenden. Wichtiger als diese Ziffern sind für die Kontrolle der Betriebsgebarung die Zahlen, welche auf den Konten der Kostenstellen und der Hilfsbetriebe vermerkt sind.

### g) Erfolgsspaltung.

In der Howardbuchführung ist die Summe der einzelnen Teilerfolge nicht gleich dem Gesamterfolg. Es findet hier eine Art Erfolgsspaltung statt. Diese entspricht jedoch nicht der in Teil II beschriebenen Art der Erfolgsspaltung. Es handelt sich bei dem besagten Begriff darum, daß die Teilerfolge nicht nach denselben Gesichtspunkten errechnet werden, wie der Gesamterfolg. Dadurch entsteht eine Differenz zwischen dem Gesamterfolg und der Summe der

einzelnen Teilerfolge. Diese Abweichung wird durch entsprechende Korrekturposten ausgeglichen. Die oben beschriebene Art der Erfolgsspaltung bezieht sich darauf, daß die Monatserfolge anders berechnet werden als der Jahreserfolg. Als Zweck dieser Erfolgsspaltung wurde die Betriebskontrolle genannt, die dadurch erleichtert wird, daß die Außeneinflüsse aus der Rechnung ausgeschaltet werden.

Die Erfolgsspaltung, die in der Howardbuchführung vorgenommen wird, ist anderer Natur. Die Teilerfolge, die hierbei im Gegensatz zu dem Gesamterfolg stehen, beziehen sich nicht auf eine engere Zeiteinteilung, sondern auf eine Einteilung des Betriebes in Teilbetriebe. Die Erfolge der verschiedenen Betriebsteile werden nach anderen Gesichtspunkten berechnet als der Gesamterfolg. Das Ziel, welches hierbei verfolgt wird, ist die Selbstkostenrechnung. Daher werden zur Ermittlung der Teilerfolge die Kosten dem Ertrag gegenübergestellt, bei der Gesamterfolgsberechnung dagegen handelt es sich um den Vergleich von Aufwand und Ertrag. Die Differenz zwischen der Summe der Teilerfolge und dem Gesamterfolg wird durch Korrekturposten ausgeglichen, in denen die Zusatzkosten wieder als Ertrag gerechnet werden.

# IV. Teil.

## 1. Ausblick über das Erstrebenswerte.

In der vorliegenden Arbeit wurde der Versuch unternommen, die landwirtschaftlichen Buchführungsmethoden, die heute in Deutschland hauptsächlich zur Anwendung kommen, zu beschreiben. Es wurde gezeigt, wie die verschiedenen Begriffe, welche in dem Rechnungswesen als solchem eine Rolle spielen, bei diesen Buchführungsmethoden im einzelnen zur Geltung kommen. Durch diese Betrachtungsweise sind die Grundlagen gegeben, die Punkte zu zeigen, auf welche bei der Entwicklung des landwirtschaftlichen Rechnungswesens im einzelnen besonders Wert gelegt werden muß. Es kommt hier weniger darauf an, einer bestimmten Rechnungsmethode den Vorzug zu geben. Die Anwendbarkeit und Brauchbarkeit der verschiedenen Rechnungsmethoden sind Tatfragen. Dagegen ist es notwendig, daß diejenige Methode, welche man im Einzelfall anwendet, so zur Durchführung kommt, daß die Ziele, die man mit ihr verfolgt, auch erreicht werden.

Der eine Hauptzweck des Wirtschaftsrechnens besteht darin, den Erfolg des Betriebes zu erkennen. Bei der Errechnung des Erfolges ist es vor allen Dingen notwendig, daß man sich im landwirtschaftlichen Rechnungswesen, wo diese Vorstellungen noch häufig platzgreifen, von der statischen Auffassung des Vermögens losmacht. Es handelt sich bei den in der Bilanz bzw. Inventur vorhandenen Werten nicht um Vermögenswerte. Diese Posten sind lediglich ein Derivat der Aufwands- und Ertragsrechnung. Die Ausgaben, welche für die Beschaffung des Aufwands vorgenommen wurden, werden z. T. wieder rückverrechnet, da nur ein Teil dieser Aufwandsgüter in der zu verrechnenden Periode verbraucht wurde. Es handelt sich also nicht um Vermögensbestandteile, sondern um rückverrechneten Aufwand. Dies zeigt sich besonders bei den Anlagegütern. Hier handelt es sich um Aufwandsgüter, welche erst innerhalb einer größeren Zahl von Rechnungsperioden verbraucht werden. Der auf die entsprechenden Rechnungsperioden entfallende Anteil dieses Aufwandes muß durch eine Kunstrechnung, die Abschreibung, erfaßt werden. Die in

der Bilanz stehenden Werte für Anlagegüter leiten sich also lediglich von dieser Kunstrechnung ab. Keineswegs handelt es sich aber hier um Vermögenswerte in dem Sinn, daß für sie durch Ablösung aus dem Betrieb ein Preis erzielt werden kann, der dem in der Bilanz ausgewiesenen Wert entspricht. In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung basiert die Erfolgsrechnung in erster Linie auf der Gegenüberstellung der Inventuren zu Beginn und am Ende des Rechnungsjahres. Hierbei ist die Gefahr sehr groß, daß sich statische Gesichtspunkte geltend machen, d. h. daß man sich vorstellt, es handle sich um tatsächliche Vermögenswerte. Daher ist es besonders wichtig, daß hier die dynamischen Gesichtspunkte zur Geltung kommen, und man sich darüber klar wird, daß es sich bei diesem Posten in der Hauptsache um rückverrechneten Aufwand handelt.

Unter Zugrundelegung der dynamischen Gesichtspunkte ist es auch möglich, die auf eine Periode entfallenden Aufwendungen und Leistungen klar zu erfassen. Wir haben schon darauf hingewiesen, daß es bei einem Abschlußtermin am 30. Juni wichtig ist, das Feldinventar zu erfassen, wenn man die auf eine Periode entfallenden Aufwendungen und Erträgnisse richtig verrechnen will. In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung wird auf die Erfassung des Feldinventars in sehr vielen Fällen verzichtet. Bei einer derartigen Rechnungsweise muß man sich aber darüber klar sein, daß die Richtigkeit des Rechnungsergebnisses sehr in Frage gestellt wird. Will man also auch in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung ein rechnerisch einwandfreies Resultat erzielen, so ergibt sich auch hier die Notwendigkeit einer Berücksichtigung des Feldinventars. In der Howard'schen Buchführung wird dieser Forderung durch genaue Berechnung und Berücksichtigung des Feldinventars entsprochen.

Die 2. Aufgabe des Wirtschaftsrechnens liegt darin, zu zeigen, aus welchen Quellen sich der Erfolg im einzelnen ableitet und an welchen Stellen eingegriffen werden muß, um die Wirtschaftlichkeit des Betriebes zu heben. In der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung wird dieses Ziel dadurch angestrebt, daß man eine mehr oder weniger scharfe Gliederung in Aufwandsarten und Ertragsarten vornimmt. Hierbei ist aber zu beachten, daß die Aufteilung abhängig ist von Vorgängen, die auf dem Gebiet der Finanzierung liegen, den Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben. Die Aufwandsarten und Ertragsarten werden daher nur dann durch die Wirtschaftseinnahmen und -ausgaben richtig erfaßt, wenn Anfangs- und Endbestände nicht in Frage kommen. Falls aber solche Bestände zur Geltung kommen, müßte man diese durch eine zusätzliche Berechnung erfassen, um ein Bild von der tatsächlichen Höhe der einzelnen Aufwands- oder Ertragsarten zu erhalten.

Ein Mangel der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung liegt auch darin, daß aus ihr die Aufwandsarten nicht hervorgehen, welche Leistungen des eigenen Betriebes darstellen. Die Aufwendungen, die

mit Betriebsleistungen bestritten werden, spielen eine sehr große Rolle im landwirtschaftlichen Betrieb. Es ist daher von besonderer Wichtigkeit zu wissen, wie hoch die Aufwendungen an solchen Gütern im einzelnen sind. Ein Teil dieser Aufwandsarten wird zwar in der Natural- und Viehrechnung mengenmäßig erfaßt, dagegen fehlt ein wertmäßiger Überblick über diese verschiedenen Aufwandsarten. Dieser Überblick muß nicht unbedingt durch das geschlossene System der Howardbuchführung gewonnen werden. Er kann auch im einzelnen durch eine zusätzliche statistische Zusammenstellung erreicht werden. Die dabei gewonnenen Ziffern werden zwar nicht die Genauigkeit aufweisen können, wie die in der Howardbuchführung errechneten Zahlen. Man wird aber auf diese Weise viel eher Mängeln der Betriebsführung auf die Spur kommen, als dies ohne die zusätzliche Verrechnung des Aufwandes an selbsterzeugten Produkten der Fall ist.

Wir haben gezeigt, daß in Verbindung mit der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung zur Betriebskontrolle vielfach eine Voranschlagsrechnung vorgenommen wird. Diese Rechnung bezieht sich aber mehr auf das Gebiet der Finanzierung als das der Rentabilität. Es handelt sich hier mehr darum, einen Überblick über die Möglichkeiten und Notwendigkeiten der Finanzierung zu erlangen und einen Plan auszuarbeiten, nach dem eine Übereinstimmung von Einnahmen und Ausgaben herbeigeführt werden kann. Die Kontrolle bezieht sich dann mehr auf die Einhaltung dieses Planes. Eine Kontrolle der Betriebsgebarung selbst ist jedoch nur in beschränktem Maße gegeben, da hier wie bei der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung ein erheblicher Teil von Aufwendungen und Erträgnissen nicht rechnerisch erfaßt wird. Infolgedessen darf die Bedeutung dieser Voranschlagsrechnung für die Betriebskontrolle nicht überschätzt werden. Es galt nur zu zeigen, auf welchem Gebiet die Bedeutung dieser Rechnungen zu suchen ist. Es kann von großer Wichtigkeit sein, einen Überblick und einen Plan der Finanzierung zu haben, wenn eine zusätzliche Beschaffung von Barmitteln unerwünscht oder mit Schwierigkeiten verbunden ist.

Die Howardbuchführung teilt den landwirtschaftlichen Betrieb in verschiedene Teilbetriebe ein und errechnet für diejenigen Betriebszweige Teilerfolge, deren Produkte an den Markt abgegeben werden. Es wurde besonders darauf hingewiesen, daß die Bedeutung dieser Teilerfolge nicht überschätzt werden darf. Wir haben schon in Teil I über die Frage Teilerfolg oder Gesamterfolg gehandelt und sind dabei zu dem Ergebnis gekommen, daß der Gesamterfolg lediglich auf Grund eines möglichst günstigen Zusammenwirkens der einzelnen Betriebsteile gewährleistet wird. Infolge der Verrechnungsfragen für Kuppelprodukte und bei gegenseitiger Belieferung ist eine einwandfreie Berechnung des Teilerfolges unmöglich. Die Bedeutung der Howardbuchführung liegt auch nicht in den effektiven Ziffern für

die Teilerfolge, sondern darin, daß durch die Aufteilung des Betriebes in Hauptbetriebe und Unterbetriebe und Kostenstellen Ziffern gewonnen werden, die einen weitgehenden Einblick in die Einzelheiten der Betriebsgebarung vermitteln. Dasselbe, was über die Teilerfolge gesagt wurde, gilt auch für die Selbstkostenrechnung. Die für die verschiedenen Produkte errechneten Selbstkosten entsprechen nicht den Tatsachen. Eine absolut einwandfreie Berechnung ist hier nicht möglich, da die richtigen Kosten für die Kuppelprodukte und für die Erzeugnisse, welche aus der gegenseitigen Belieferung hervorgehen, nicht ermittelt werden können. Wenn aber die Ziffern im einzelnen vielfach nicht einwandfrei sind, geht doch aus der Verrechnung des Kostenniveau, in dem sich der Betrieb befindet mit ziemlicher Genauigkeit hervor. über die Einzelheiten der Selbstkostengestaltung ist sich der Betriebsleiter ebenfalls im Klaren, wenn er selbst die Verrechnungspreise eingesetzt hat. Er weiß, welchem Produkt er besonders günstige oder ungünstige Verrechnungspreise angerechnet hat. Die Wichtigkeit dieser Berechnung liegt darin, daß durch sie ein Einblick in die Einzelheiten der Kostengestaltung gewährleistet, und so eine Kontrolle der Betriebsgebarung erreicht wird.

Der Mangel, der sich bei der Howardbuchführung geltend macht, liegt in der Tatsache, daß die Berechnung nur einmal im Jahr zur Durchführung kommt. Dies liegt nicht an der Rechnungsmethode, sondern an den Gegebenheiten des landwirtschaftlichen Betriebes. Hier wird die Produktion an Pflanzenerzeugnissen jedes Jahr auf Grund eines einmaligen Prozesses durchgeführt. Die dadurch bedingte Zeitspanne ist für eine Kontrolle der Betriebsgebarung zu groß. Dies ist namentlich der Fall für diejenigen Betriebszweige, bei denen der Produktionsprozeß laufend vor sich geht, z. B. bei der Milchviehhaltung. Für diese Betriebszweige wäre es wünschenswert, eine kurzfristige Erfolgsrechnung in dem Sinne, wie sie in Teil II geschildert wurde, einzuschalten. Auf diese Weise wäre eine wirksamere Kontrollmöglichkeit gegeben.

### 2. Die Idealrechnung und ihre Anwendung.

In der vorliegenden Arbeit wurden die beiden Rechnungsmethoden in der Landwirtschaft, die einfache und die doppelte landwirtschaftliche Buchführung beschrieben. Diese beiden Methoden treten nicht immer in den Formen auf, die bei der Beschreibung zugrundegelegt wurden. Die Formen wurden lediglich herausgegriffen, um das Prinzip der Methoden anschaulicher zeigen zu können. In der Praxis gibt es eine ganze Reihe von Formen dieser beiden landwirtschaftlichen Rechnungsmethoden. Es ergibt sich nun die Frage, welcher dieser beiden Methoden der Vorzug zu geben ist, bzw. welche Form des landwirtschaftlichen Rechnungswesens man am zweckmäßigsten zur Anwendung bringt. Diese Frage ist nicht generell zu beantwor-

ten. Innerhalb aller landwirtschaftlicher Betriebe gibt es erhebliche Verschiedenheiten in Bezug auf ihre Größe, Zusammensetzung, Kompliziertheit usw. Es gibt daher keine Form des landwirtschaftlichen Rechnungswesens, die für alle Betriebe in gleicher Weise anwendbar wäre. Ebenso ist es eine Tatfrage, ob man die einfache oder die doppelte landwirtschaftliche Buchführung zur Anwendung bringen soll. In unkomplizierten Betrieben genügt die einfache landwirtschaftliche Buchführung, während bei schwierigen und unübersehbaren Betrieben die doppelte landwirtschaftliche Buchführung am Platze ist.

Es handelt sich nun um die Frage, wie die einzelnen Rechnungen gestaltet werden müssen, um den Anforderungen, die an sie gestellt werden, zu genügen. Es soll im Folgenden nicht gezeigt werden, wie die verschiedenen Arten des Wirtschaftsrechnens äußerlich ausgestaltet sein müssen, da hierbei eine große Zahl von Einzelbeschreibungen notwendig würde. Dies ginge über den Rahmen der vorliegenden Arbeit hinaus. Vielmehr wollen wir die Erfordernisse darlegen, welche bei der Ausgestaltung der einzelnen Formen des Wirtschaftsrechnens maßgebend sind. Hierbei ist es zunächst notwendig, daß wir uns wiederum die verschiedenen Zwecke vor Augen führen, die man mit dem Wirtschaftsrechnen verbindet. Wir wollen hier von den steuerlichen Erfordernissen absehen, die zwar auf Grund der damit verbundenen gesetzlichen Bestimmungen einen großen Einfluß auf die Gestaltung des landwirtschaftlichen Rechnungswesens ausgeübt haben, die aber zum Teil mit den eigentlichen Zwecken des Rechnens im Betrieb in Widerspruch stehen.

Der eine Zweck, den man mit dem Wirtschaftsrechnen verbindet, liegt in der Messung der Wirtschaftlichkeit des Betriebes. Wenn sich diese Messung, wie das im landwirtschaftlichen Rechnungswesen vorwiegend der Fall ist, auf die Zeiteinheit der Rechnungsperiode bezieht, muß jede Rechnungsart so ausgestaltet sein, daß der Erfolg möglichst genau aus ihr zu ermitteln ist. Die auf die zu verrechnende Periode entfallenden Aufwendungen und Erträgnisse müssen exakt erfaßt werden können. Von besonderer Wichtigkeit ist die Notwendigkeit, beim Abschluß alle Aufwendungen und Erträgnisse, welche für die Rechnungsperiode nicht in Frage kommen, aus der Rechnung auszuschalten und weiterhin alle anderen Aufwendungen und Erträgnisse zu berücksichtigen.

Der zweite Zweck, der zum Wirtschaftsrechnen führt, liegt in der Kontrolle, wie sich die einzelnen Wirtschaftsmaßnahmen im Betrieb auswirken und in der Beobachtung der Betriebsgebarung. Je nach den Erfordernissen des Betriebes und nach dem Grad, in welchem dieser Zweck erfüllt werden soll, muß sich die Form des Wirtschaftsrechnens verschieden gestalten. Wenn infolge der Einfachheit des Betriebes lediglich eine beschränkte rechnerische Kontrolle notwendig wird, so genügt es, wenn man bestimmte Arten von Vorgängen herausgreift und laufend zahlenmäßig beobachtet. Diese Beobachtungen können

sich z. T. auf eine mengenmäßige Erfassung der Vorgänge beschränken. Das kann in der Form von Skontrationen vor sich gehen, wie sie uns im Natural- und Viehregister [1]) bekannt sind. Wenn es sich darum handelt, den Verbrauch von mehreren verschiedenartigen Aufwandsarten durch einzelne Aufwandsträger zu erfassen, dann ist eine rein mengenmäßige Erfassung der Vorgänge nicht mehr ausreichend. Die verschiedenartigen Einheiten müssen dann durch Bewertung addierbar gemacht werden. Das bisher Gesagte gilt für einfache Betriebe, in denen einzelne Gruppen von etwas komplizierteren Vorgängen rechnerisch beobachtet werden sollen. Wesentlich anders verhält es sich bei Betrieben die vielseitig und unübersehbar sind. Hier wird eine in sich geschlossene Kontrolle der Betriebsgebarung durch einen ausgedehnten Rechnungsapparat notwendig. In komplizierten landwirtschaftlichen Betrieben spielt die Tatsache eine besonders große Rolle, daß für den gesamten Erfolg des Betriebes nicht nur der Aufwand und Ertrag im einzelnen, sondern auch eine Reihe von Faktoren maßgebend sind, welche rechnerisch nicht erfaßt werden können. Hierzu gehört das möglichst günstige Zusammenwirken aller Betriebszweige und aller Wirtschaftsmaßnahmen im Rahmen des Gesamtbetriebes. Gerade aus diesem Grunde ist es notwendig, daß man, wenn die oft sehr schwer übersehbaren Zusammenhänge aufgedeckt werden sollen, diejenigen Momente genau rechnerisch erfaßt, bei denen die Möglichkeit hierzu vorliegt. Wenn hierin vollkommene Klarheit herrscht, so ist die Grundlage für einen klaren Einblick in die anderen rechnerisch nicht erfaßbaren Vorgänge gegeben. Das Wirtschaftsrechnen im komplizierten landwirtschaftlichen Betrieb muß nun so gestaltet sein, daß man Folgendes aus ihr ersehen kann. Zunächst ist es notwendig, daß man die Höhe des Aufwandes für die einzelnen Betriebszweige bzw. Aufwandsträger ersehen kann. Die einzelnen Aufwandsarten müssen also zu ihren Aufwandsträgern in Beziehung gebracht werden. Hierbei ist es wichtig, daß sämtliche Aufwandsarten berücksichtigt werden, also auch besonders die Aufwendungen an selbsterzeugten Leistungen. Die Aufzeichnungen und deren Gruppierungen sollten so gestaltet sein, daß aus ihnen nicht nur die tatsächliche Höhe der Aufwendungen im einzelnen zu ersehen ist, vielmehr, daß auch die Gründe für zu hohe Aufwendungen erkannt werden können. Man muß in der Lage sein, einen unwirtschaftlichen Verbrauch an einzelnen Gütern zu erkennen. Eine diesbezügliche Erkenntnis kann durch die Einschaltung einer Kostenstellenrechnung erleichtert werden. Als weiterer Grund für einen zu hohen Aufwand kann die Verwendung von Aufwandsgütern eine Rolle spielen, die anderweitig billiger beschafft werden können. Auch dies muß aus der Rechnung zu entnehmen sein. Besonders bei der Verwendung von eigenen Leistungen als Aufwand kann dies eine wesentliche Rolle spielen.

[1]) S. S. 45.

Ebenso wie die Aufwandsseite der Aufwandsträger ist es notwendig, die Erträge derselben zu verrechnen. Dies muß ebenfalls in der Weise geschehen, daß man nicht nur die Höhe der Erträge, sondern auch die damit verbundenen Zusammenhänge erkennen kann.

Wenn man einen landwirtschaftlichen Betrieb rechnerisch vollkommen durchdringen will, so muß die Rechnung so eingerichtet sein, daß man aus ihr die inneren Beziehungen zwischen Aufwand und Ertrag feststellen kann. Daher ist es erforderlich, daß man möglichst genau ersehen kann, wie sich die Aufwendungen im einzelnen bei den Erträgen auswirken. Wenn man einen Aufwandsträger genau bezüglich der für ihn gemachten Aufwendungen und die damit verbundenen Erträgnisse untersucht, so ergeben sich Ziffern, welche für die Beurteilung dieser Aufwandsträger von grundlegender Bedeutung sind. Freilich darf die Beobachtung der so gewonnenen Ziffern allein nicht zu Schlüssen irgendwelcher Art führen, da eine Reihe von Beziehungen und Einflüssen eine Rolle spielen, die man rechnerisch nicht erfassen kann. Man muß daher die Zahlenergebnisse zunächst einmal daraufhin untersuchen, in welcher Weise Außeneinflüsse wie veränderte Marktlage, Witterung usw. auf sie einen Einfluß gehabt haben. Ferner darf man auf Grund der Zahlenergebnisse nicht zu optimistischen bzw. pessimistischen Schlüssen bezüglich eines Betriebszweiges bzw. Aufwandsträgers kommen, bevor man sich nicht seine Bedeutung für das günstige Zusammenwirken aller Betriebszweige im Gesamtbetrieb vor Augen geführt hat.

Wir sahen, daß es eine Reihe von Komponenten gibt, die man nicht rechnerisch erfassen kann, die aber bei der Beurteilung der Rechnungsergebnisse berücksichtigt werden müssen. Aus diesem Grunde könnte man zu der Ansicht gelangen, daß es besser ist, wenn man es unterläßt, die inneren Beziehungen von Aufwand und Ertrag rechnerisch zu erfassen, wenn man sich vielmehr darauf beschränkt, die Aufwendungen und Erträgnisse für sich rechnerisch zu beobachten. Wenn man auf diese Weise vorgeht, ist es überhaupt schwer, sich davon ein Bild zu machen, wie sich das Einsetzen des Aufwandes im einzelnen auswirkt. Es dürfte daher besser sein, wenn man diejenigen Beziehungen herstellt, welche man zahlenmäßig erkennen kann und die so gewonnenen Zahlenergebnisse mit Rücksicht auf die sonstigen Einflüsse und Zusammenhänge beurteilt. Auf Grund eines solchen Vorgehens wird man eine schärfere Beurteilung der einzelnen Wirtschaftsmaßnahmen und Wirtschaftszweige durchführen können.

### 3. Steuer.

In der Nachkriegszeit hat die Zahl der landwirtschaftlichen Betriebe, die dazu übergingen, eine Buchführung einzurichten und durchzuführen, wesentlich zugenommen. Diese Erscheinung ist in der Hauptsache darauf zurückzuführen, daß die Betriebsleiter durch genaue

rechnerische Durchdringung des Betriebes zu erkennen suchten, auf welche Weise man der immer größer werdenden Unrentabilität begegnen könne. Es war aber noch ein anderer Grund für das wachsende Bedürfnis nach Buchführung vorhanden. Die Einkommensteuer wurde von den Landwirten, die keine beweiskräftige Buchführung aufzuweisen hatten, auf Grund von Schätzungen der Steuerbehörde erhoben. Hierbei war die Gefahr sehr groß, daß die Schätzungen zu hoch gegriffen waren. Die Landwirte schützten sich hiergegen, indem sie dazu übergingen, Buchführungen in ihren Betrieben durchzuführen. Die hiermit verfolgten Ziele wurden zunächst vielfach nicht erreicht, da eine große Zahl von Buchführungsergebnissen als nicht einwandfrei zurückgewiesen wurden. Dieser Umstand führte zu der vorläufigen Verordnung vom 5. Sept. 1925 und den anschließenden Erlässen des Finanzministeriums, in denen Richtlinien für die Ordnungsmäßigkeit und die Ermittlung des Gewinnes in landwirtschaftlichen Buchführungen herausgegeben wurden. Auf Grund dieser Maßnahmen war es den buchführenden Landwirten möglich, sich an bestimmte Normen zu halten und so zu erreichen, daß ihre Rechnungsergebnisse von der Steuerbehörde anerkannt wurden.

Während der Zwang zur Buchführung bis dahin indirekt bestand, trat in dieser Beziehung im Jahre 1931 eine Änderung ein. Mit dem Inkrafttreten der Einheitssteuer am 1. April 1931 hörte der indirekte Zwang zur Buchführung zunächst z. T. auf. Dies geschah auf Grund der Bestimmung, daß von Landwirten, deren landwirtschaftliches Einkommen 6000.— RM. im Jahr nicht übersteigt, keine Einkommensteuer erhoben werden soll. Auf Grund dieser Änderung sahen eine ganze Reihe von Landwirten davon ab, noch weiterhin ihre Buchführung aufrecht zu erhalten. Diese Tatsache zeigt, daß das Bestehen einer Buchführung in vielen landwirtschaftlichen Betrieben lediglich auf steuerlichen Gesichtspunkten beruhte. Der andere weit überwiegende Teil der Landwirte behielt jedoch, trotzdem der Zwang fortgefallen war, die Buchführung bei, da sie den Wert der rechnerischen Erfassung ihres Betriebes erkannt hatten. Eine Veränderung in Bezug auf den Zwang zur Buchführung in der Landwirtschaft brachte die neue Form der Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931, im § 161. Hier wurde die Buchführungspflicht für landwirtschaftliche Betriebe eingeführt, bei denen folgende Tatsachen zutreffen.

1. Wenn das landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche oder gärtnerische Vermögen 100 000.— RM. übersteigt.
2. Wenn die Reineinkünfte aus Land- und Forstwirtschaft mehr als 6000.— RM. betragen.
3. Wenn der Gesamtumsatz (einschließlich des steuerfreien Umsatzes) 200 000.— RM. übersteigt.

Bei dieser Bestimmung hat der Punkt 1 die größte Bedeutung gewonnen, da bei dieser Begrenzung das Rohvermögen ohne Schulden-

abzug maßgeblich ist. So haben nach der Einheitsbewertung 1931 mittlere landwirtschaftliche Betriebe bis zur Ertragswertklasse 14 (1001.— bis 1200.— RM.) auf Grund dieser Bestimmung die Verpflichtung, Bücher zu führen.

Die landwirtschaftliche Buchführung wurde nicht nur in ihrer Ausdehnung, sondern auch in ihrer Form stark durch die Steuergesetzgebung beeinflußt. Die Bestimmungen, welche hierbei in Frage kommen sind:

1. Die vorläufige Verordnung über die Ordnungsmäßigkeit der landwirtschaftlichen Buchführung vom 5. Sept. 1923.
2. Die vorläufigen Richtlinien für die Ermittlung des Gewinns bei buchführenden Landwirten. Erlaß des R. M. d. F. vom 5. Sept. 1925.

Diese Bestimmungen enthalten Vorschriften, welche sich weitgehend auf die äußere Form des landwirtschaftlichen Rechnungswesens ausgewirkt haben. Die Buchführung sollte so gestaltet werden, daß für die Steuerbehörde weitgehende Kontrollmöglichkeiten über die Richtigkeit der Buchführungsergebnisse bestehen. So ist in § 7 der vorläufigen Verordnung das Führen eines Viehregisters, eines Naturalienregisters und eines Lohnbuches vorgesehen. Hierdurch entsteht für den Steuerbeamten die Möglichkeit durch Vergleich dieser Bücher mit den anderen Aufzeichnungen etwaige Unregelmäßigkeiten aufzudecken.

§ 2 der vorläufigen Verordnung enthält die Bestimmungen über das Wirtschaftsjahr. Für dieses ist hier der Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni vorgesehen. Bei reinen Weidewirtschaften und reiner Viehzucht gilt als Wirtschaftsjahr der Zeitraum vom 1. Mai bis zum 30. April. Ein anderer Zeitraum kann nur durch Genehmigung des Finanzamtes bzw. des Landesfinanzamtes als Rechnungsperiode angenommen werden. Auf Grund dieser Bestimmungen gilt also im Allgemeinen der 30. Juni als Abschlußtermin. An diesem Zeitpunkt befinden sich gewöhnlich keine nennenswerten Vorräte im landwirtschaftlichen Betrieb. Dagegen sind die Beträge für die halbfertigen Produkte, in Gestalt des Feldinventars von großer Bedeutung. Im Erlaß des R. M. d. F. vom 5. Sept. 1925 über die vorläufigen Richtlinien für die Ermittlung des Gewinnes bei buchführenden Landwirten ist vorgesehen, daß für den Abschluß das Feldinventar entweder garnicht oder stets mit demselben Betrage einzusetzen ist. Die Bedeutung dieser Bestimmung liegt darin, daß in den meisten Buchführungen keine genauen diesbezüglichen Berechnungen vor sich gehen, und man deshalb gezwungen wäre, den Wert des Feldinventars lediglich nach Maßgabe von Schätzungen einzusetzen. Aber auch in der Howardbuchführung, wo man genaue diesbezügliche Berechnungen vornimmt, müssen diese Bestimmungen eingehalten werden. Hierbei ergibt sich folgendes Bild. Das sogenannte Einwendungs-

konto enthält als Aktivum das Feldinventar. Zu Beginn der Periode wird dieses nun wieder Aufwand auf verschiedenen Konten und wird dementsprechend dem Einwendungskonto gutgeschrieben. Am Ende der Periode wird das Einwendungskonto mit dem neuen Feldinventar belastet. Als nächste Buchung erfolgt das Aktivieren des Feldinventars in der Bilanz, als Gegenbuchung das Erkennen des Einwendungskontos. Normalerweise müßte dieses Konto also beispielsweise folgende Zusammensetzung aufweisen.

| S. | Einwendungskonto. | | H. |
|---|---|---|---|
| An Eingangsbilanz | 35 000.— | Per diverse Konten | 35 000.— |
| „ diverse Konten | 36 000.— | „ Abschlußbilanz | 36 000.— |
| | 71 000.— | | 71 000.— |

Auf Grund der obengenannten Bestimmung kompliziert sich die Verrechnung der Einwendungen. Das eben gezeigte Einwendungskonto sieht, wenn dieser Bestimmung entsprochen werden soll und das Feldinventar einmal mit 32 000,— eingesetzt würde, folgendermaßen aus:

| S. | Einwendungskonto. | | H. |
|---|---|---|---|
| An Eingangsbilanz | 32 000.— | Per diverse Konten | 35 000.— |
| „ diverse K. K. | 36 000.— | „ Schlußbilanz | 32 000.— |
| | | Verlust | 1 000.— |
| | 68 000.— | | 68 000.— |

Das Feldinventar muß also stets in Höhe von 32 000.— in der Bilanz erscheinen. So steht auch im Konto Einwendungen dieser Betrag als Anfangsbestand und als Schlußbestand. Die diversen Konten werden aber mit dem tatsächlichen Feldinventar von 35 000.— belastet, welches aus den Berechnungen der vorhergehenden Periode hervorgeht. So wird also ein Betrag verteilt, welcher nicht die gleiche Höhe aufweist, wie der Bestand. Umgekehrt verhält es sich bei den Buchungen für das Feldinventar am Schluß der Rechnungsperiode. Hier erscheint das tatsächliche Feldinventar in Höhe von 36 000.—. Dieser Betrag wird aber nicht aktiviert, sondern wieder der stets gleichbleibende Betrag von 32 000.—. Auf Grund dieser Vorgänge entsteht auf dem Einwendungskonto in unserem Fall ein Verlust. Ebenso gut kann bei anderen Konstellationen ein Gewinn eintreten. Ohne diese Unterstellung des gleichbleibenden Feldinventars würde dieser Gewinn bzw. Verlust nicht in der Rechnung erscheinen. Geht man jedoch auf diese Weise vor, dann entfernt sich im Abschluß das Ergebnis wieder von den tatsächlich richtigen Ziffern. Im Fall der Howardbuchführung wirkt sich also die besagte Bestimmung ungünstig aus, da sie einen Rückschritt in der Exaktheit des Rechnungsergebnisses herbeiführt.

## 4. Buchstellen.

Die Durchführung der landwirtschaftlichen Buchführung geht nur zum Teil auf den Betrieben selbst vor sich. Vielmehr gelangt in einem großen Teil der Betriebe die sogenannte Berichtbuchführung zur Anwendung. Hierbei werden die Grundbuchungen im Betriebe selbst vorgenommen und dann das so gewonnene Zahlenmaterial den Buchstellen übermittelt, wo es zum Abschluß weiterverarbeitet wird. Hiermit kommen wir zu der Erscheinung der Buchstellen, die für das landwirtschaftliche Rechnungswesen typisch ist und die in keiner anderen Branche in nennenswertem Maße zu finden ist. Die Buchstellen haben in erster Linie an der Verbreitung der landwirtschaftlichen Buchführung beigetragen und sind richtunggebend für die Entwicklung derselben. Durch sie ist es für die meisten kleineren Betriebe erst möglich geworden, eine Buchführung einzuführen.

Die erste landwirtschaftliche Buchstelle wurde im Jahre 1872 durch Howard in Leipzig gegründet. In der folgenden Zeit entstanden weiterhin eine Reihe privater Buchstellen. Die Gründung der Buchstellen der D. L. G. und der Landwirtschaftskammer der Provinz Sachsen fällt in das Jahr 1896. Im Jahr 1914 bestanden 32 Buchstellen mit 2611 angeschlossenen Betrieben, von denen 80 Prozent Großbetriebe waren. Während in der Zeit vor dem Krieg das Buchstellenwesen sich nur in beschränktem Maße ausdehnen konnte, so hat es in der Nachkriegszeit einen erheblichen Aufschwung genommen. Zahlenmäßig haben sich die Buchstellen bis zum Jahre 1929 gegenüber 1914 um mehr als das 15fache vermehrt. In etwa demselben Verhältnis wuchs auch während dieser Zeit die Zahl der den Buchstellen angeschlossenen Betriebe. Im Wirtschaftsjahr 1928/29 gab es 498 Buchstellen, von denen 101 private Unternehmungen waren, die übrigen gehörten landwirtschaftlichen Verbänden und Landwirtschaftskammern, in geringerem Umfange auch Buchführungsgenossenschaften und Buchführungsvereinen an. Die Zahl der den Buchstellen angeschlossenen Betriebe betrug in diesem Jahre 42 162. Nach den damaligen Ermittlungen waren 70 % aller landwirtschaftlichen Großbetriebe den Buchstellen angeschlossen.

Die Leistung der Buchstellen besteht in der Hauptsache darin, das Zahlenmaterial der ihnen angeschlossenen Betriebe zu verarbeiten und die Abschlüsse durchzuführen. Die Betriebe erhalten von ihren Buchstellen bestimmte Formulare, die sie laufend führen und zu bestimmten Zeiten den Buchstellen übermitteln. Die Form und die Zahl der zu führenden Formulare richtet sich nach der in der betreffenden Buchstelle zur Anwendung kommenden Rechnungsmethode. Eine weitere Leistung der Buchstellen liegt in der Steuerberatung der ihnen angeschlossenen Betriebe.

Wie wir gesehen haben, hat sich das Buchstellenwesen nach dem Kriege besonders stark ausgedehnt. Das steigende Bedürfnis nach rechnungsmäßiger Erfassung des landwirtschaftlichen Betriebes ist

besonders in zwei Gründen zu suchen. Die zurückgehende Rentabilität in der Landwirtschaft hat die Landwirte dazu veranlaßt, zu versuchen, durch genauere rechnerische Beobachtung ihrer Betriebe die Gründe für die Unwirtschaftlichkeit und die Möglichkeiten zu erkennen, wie die Betriebe wieder wirtschaftlicher gestaltet werden können. Dies gilt vor allem für die größeren Betriebe, bei denen die Einzelheiten ohne rechnungsmäßige Beobachtung nicht zu überblicken sind. Wir finden aber auch ein sehr starkes Bedürfnis nach Buchführung in anderen Betrieben. Diese Erscheinung ist weniger auf die oben erwähnten Gründe zurückzuführen, als auf den Zwang zur Buchführung, den die Steuergesetzgebung auf diese Betriebe ausübt.

### 5. Betriebsvergleich.

Bei der Beurteilung der in einem Betriebe errechneten Buchführungsergebnisse entstehen vielfach erhebliche Schwierigkeiten. Dies ist namentlich dann der Fall, wenn Ziffern aus der Buchführung hervorgehen, wo man, wie in der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung, innere Beziehungen zwischen Aufwand und Ertrag nur unvollkommen herausgestellt hat. In diesem Falle ist es zweckmäßig, wenn man als Hilfsmittel eine Vergleichsgrundlage für diese Zahlen sucht. Hierbei hat man zwei Möglichkeiten. Einmal können entsprechende Ziffern aus früheren Abschlüssen desselben Betriebes benutzt werden. Man spricht dann von einem Zeitvergleich. Man kann aber auch Ziffern der gleichen Rechnungsperiode zur Grundlage des Vergleichs machen, die sich in einem anderen ähnlich gestalteten Betrieb ergeben haben. In diesem Falle spricht man von einem Betriebsvergleich.

Der Betriebsvergleich hat den Zweck, dem Wirtschafter die Struktur seines Betriebes im Vergleich zu anderen Betrieben erkenntlich zu machen. Dieser sieht ferner auf diese Weise die in seinem Betrieb erzielten Ergebnisse gegenüber denen anderer Betriebe und kann auf Grund dessen eher erkennen, wo er eingreifen muß, um eine Steigerung der Wirtschaftlichkeit seines Betriebes herbeiführen zu können.

Eine wesentliche Voraussetzung für die Möglichkeit der Durchführung eines Betriebsvergleichs liegt darin, daß in den zu vergleichenden Betrieben eine möglichst gleichartige Form der Buchführung zur Anwendung kommt. Diese Voraussetzung trifft namentlich dann zu, wenn die Buchführung der zu vergleichenden Betriebe in Form der Berichtbuchführung vor sich geht und so in den Buchstellen einheitlich durchgeführt wird. Gerade auf den Betriebsvergleich hat das Bestehen der Buchstellen außerordentlich fördernd gewirkt.

Der Betriebsvergleich wird im Wesentlichen in Bezug auf folgende Bestandteile der Rechnungsergebnisse durchgeführt. Zunächst werden Ziffern aufgezeichnet, welche sich auf die Betriebsorganisation beziehen. Aus diesen Angaben soll das Anbauflächenverhältnis, die

Zusammensetzung der Viehhaltung und das Arbeitsverhältnis hervorgehen. Hieraus ergeben sich wichtige Vergleichsunterlagen für die Beurteilung der Struktur eines Betriebes. Auf Grund dieser Zusammenstellungen kann man einen klaren Einblick in das Verhältnis der einzelnen Betriebszweige untereinander gewinnen, dessen günstige Gestaltung die Leistungsfähigkeit des Betriebes wesentlich erhöht.

Ein weiterer Teil der Beobachtung bezieht sich auf mengenmäßige Aufwandsziffern. Um einen Vergleich zu erleichtern, werden die einzelnen Zahlen nicht in ihrer absoluten Höhe eingesetzt, sondern vielmehr auf die Flächeneinheit bezogen. Man berechnet also z. T. die auf den Hektar entfallenden Arbeitskräfte oder die auf ein Stück Großvieh entfallende Anzahl von Flächeneinheiten. In den weiteren Aufzeichnungen des Aufwandes finden wir z. T. mengenmäßige, z. T. auch wertmäßige Zusammenstellungen. In Bezug auf den Futteraufwand werden z. B. Vergleichsziffern aufgestellt wie „Futteraufwand in Rm. pro Mrg." oder „Jahresfutterkosten für 1 St. Großvieh". Für den Vergleich der Aufwendungen für die Düngung verwendet man hauptsächlich mengenmäßige Daten. Aus diesem Grunde ist eine weitgehende Aufteilung des Düngungsaufwandes in einzelne Arten notwendig, da diese ohne Bewertung nicht addiert werden können. Dies ist besonders bei der Verwendung der verschiedenen Arten von Kunstdünger von Bedeutung.

Nachdem einzelne Teile des Aufwandes auf diese Weise erfaßt wurden, geht man dazu über, die Erträge zu vergleichen. Dies geschieht zunächst in Bezug auf die technische Ergiebigkeit, dann nach wertmäßiger Erfassung des Rohertrags einzelner Erzeugnisse, umgerechnet auf die Flächeneinheit. Eine solche Aufstellung für Gerste lautet etwa folgendermaßen.

Gerste.

| | |
|---|---|
| Ztr. pro Mrg. | . . . . . . |
| Preis pro Ztr. | . . . . . . |
| Rohertrag pro Mrg. | . . . . . . |

Der letzte Teil des Betriebsvergleichs legt die Geldrechnung und den Abschluß zugrunde. Hierbei werden die in einzelne Arten unterteilten Einnahmen und Ausgaben, die Leistungen des Besitzers an den Betrieb und umgekehrt und die Veränderungen des Gutsbesatzes verglichen. Die Reinertragsziffern, welche als endgültiges Ergebnis dem Vergleich zugrundegelegt werden, eignen sich für den Betriebsvergleich insofern, als bei ihrer Errechnung Größen ausgeschaltet werden, die hier störend wirkten. Dies bezieht sich auf die Schuldzinsen, die je nach der Finanzierung der einzelnen Betriebe verschiedene Höhe aufweisen und deren Berücksichtigung die Vergleichbarkeit der verschiedenen Betriebsergebnisse untereinander vermindern würde.

Die Bedeutung des Betriebsvergleichs liegt namentlich darin, daß trotz der einfachen Form der dabei erforderlichen Buchführung und des dementsprechend verhältnismäßig geringen Rechnungsapparats in den einzelnen Betrieben wesentlich tiefere Einblicke in die Einzelheiten der Betriebsführung gewonnen werden können, als dies bei der einfachen landwirtschaftlichen Buchführung allein der Fall ist. Der Betriebsvergleich vermittelt dem Landwirt eine aufschlußreiche Beurteilungsgrundlage für seinen Betrieb und gibt ihm wichtige Anhaltspunkte für die Möglichkeiten, seinen Betrieb wirtschaftlicher zu gestalten.

# Literaturangabe.

## 1. Bücher.

F. Aereboe, Allgemeine landwirtschaftliche Betriebslehre. 6. Aufl. Berlin 1923.

F. v. Babo, Die Zahl im landwirtschaftlichen Betrieb. Berlin 1931.

Th. Beste, Die kurzfristige Erfolgsrechnung. Grundriß der Betriebswirtschaftslehre Bd. 5 B. Leipzig 1930.
Die Verrechnungspreise in der Selbstkostenrechnung industrieller Betriebe. Berlin 1924.

H. L. Fensch, Das landwirtschaftliche Buchführungswesen im Wirtschaftsjahr 1925/26. Ber. üb. Landw. 1926 Bd. V, Heft 2.
Rohertrag und Reinertrag. Heft 24 d. Veröffentlichgn. des Deutschen Landwirtschaftsrats, Berlin 1931.

W. H. Howard, Landwirtschaftliche Buchführung. 2. Auflage. Hannover 1927.

A. Isaac, Der Industriebetrieb. Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 9. Leipzig 1930.

E. Laur, Grundlagen und Methoden der Bewertung, Buchhaltung und Kalkulation in der Landwirtschaft. Berlin 1928.

W. Mahlberg, Der Betriebsbegriff und das System der Betriebswirtschaftslehre. Grundr. d. Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, Leipzig 1926.
Der Zweck der Buchhaltung. Leipzig 1920.
Die Statistik im Betrieb. Grundr. d. Betriebswirtschaftslehre, Bd. 2, Leipzig 1926.

W. Pauli, Produktionskostenberechnungen in bäuerlichen Betrieben. Archiv für exakte Wirtschaftsforschung, 7. Ergänzungsheft, Jena 1913.

A. Roth, Betriebswirtschaftliche Buchhaltungsstatistik. Veröffentlichungen d. Deutschen Landwirtschaftsrats, Heft 26, Berlin 1931.

Rothschilds Taschenbuch für Kaufleute. 61. Auflage, Leipzig 1932.

E. Schmalenbach, Der Kontenrahmen. RKW.-Veröffentlichungen Nr. 43. Leipzig 1930.
Dynamische Bilanz. 4. Aufl. Leipzig 1926.
Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik. Leipzig 1930.

E. C. Sedlmayr, Betriebserfolg und Jahresschlußrechnung in der Landwirtschaft. Berlin 1930.

Veröffentlichungen des D. L. R. Heft 12. Die Buchführung in der Landwirtschaft in wirtschaftlicher und rechtlicher Bedeutung. Vorträge, gehalten auf dem 1. Lehrgang für Leiter landwirtschaftlicher Buchstellen in Kösen, 1928.

Veröff. D L. R. Heft 14. Aufgaben der Buchführung in der Landwirtschaft für Bewertung, Steuer, Wirtschaftsberatung, Kreditwesen und Statistik. Vorträge, gehalten auf dem 2. Lehrgang für Leiter landwirtschaftlicher Buchstellen in Blankenburg a. H., 1929.

Veröff. D. L. R. Heft 23. Buchführung, Steuer- und Wirtschaftsberatung in der Landwirtschaft. Vorträge, gehalten auf dem 3. Lehrgang für Leiter landwirtschaftlicher Buchstellen in Bad Schandau, 1930.

E. Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Berlin/Wien 1926.

H. Zörner, Rechnungsmäßige Betriebsüberwachung, Reinertrags- und Produktionskostenlehre. Handbuch der Landwirtschaft Bd. 1. Berlin 1930.

## 2. Aufsätze.

H. Großmann, Zum Problem der landwirtschaftlichen Buchstellen und deren Leistungssteigerung. Z. f. h. F. Bd. 20, S. 197.

G. v. Janson Kalkeningken, Betriebsberatung und Selbstkosten. Fortschr. d. Landw. 4. Jahrg. Heft 13, S. 29.

G. Klauder, Betriebswirtschaft und Buchführung in der Landwirtschaft. Ber. üb. Landw. Bd. XI, Heft 4.
Die Kalkulationsbuchführung i. d. Landwirtschaft unter besonderer Berücksichtigung der Howardschen und Dieterichschen Systeme. Z. f. h. F. Bd. 20, S. 560.

W. v. Köppen, Der Reinertrag und seine Berechnung. Ber. über Landw. 1926 Bd. V Heft 2.

A. Löser, Buchführungspflicht in der Landwirtschaft. Mitteilungen der D. L. G. 47. Jahrg. Stück 30, S. 560.

A. Peters, Die betriebswirtschaftliche Nutzbarmachung von Buchführungsergebnissen. Arb. D. L. G. Heft 374, Berlin 1930.

A. Weber, Die Vorkalkulation in der Landwirtschaft. Z. f. h. F. Bd. 18 S. 289.

# Lebenslauf.

Ich wurde am 13. VII. 1907 zu Freiburg i. Br. als Sohn des Gutsbesitzers Dr. Max von Wogau geboren. Bis zum Jahre 1919 erhielt ich meinen Unterricht in Privatstunden. 1919 trat ich in das Bertholdsgymnasium zu Freiburg i. Br. ein, in welchem ich zu Ostern 1926 die Reifeprüfung ablegte. Anschließend war ich ein Jahr lang als Praktikant auf einem landwirtschaftlichen Betrieb (Langenstein, Baden) tätig. Im Sommer 1927 begann ich mit dem Studium der Staatswissenschaften. Zunächst studierte ich 3 Semester in München, im Wintersemester 1928/9 war ich in Frankurt a. M., im darauffolgenden Sommersemester in Berlin. Zum Wintersemester 1929/30 kehrte ich nach München zurück und legte Ende des Semesters das Diplomexamen ab. Im folgenden Sommersemester blieb ich in München, dann kam ich nach Freiburg i. Br., wo ich mein Studium fortsetzte und am 10. V. 1933 mein Doktorexamen ablegte.